



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.002999/2009-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.613 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente ADRIANA LANGE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF 26

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente, não se confundindo em absoluto com a verificação de variação patrimonial. Assim, não há fundamento na utilização genérica de rendimentos declarados.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para a caracterização de omissão de receita a partir dos valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, o titular deve ser regularmente intimado para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Ausente o conselheiro João Maurício Vital, substituído pela conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 592-606) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Não restou assegurada ao contribuinte a garantia de notificação quanto à continuidade dos trabalhos de auditoria. É falsa a premissa segundo a qual a disponibilização de informação no sítio da administração tributária teria o condão de suprir a intimação pessoal.
- b) Não houve atendimento aos requisitos de validade do ato administrativo, dentre os quais está a necessidade de apresentação do Mandado de Procedimento Fiscal.
- c) Os demonstrativos juntados aos autos comprovam o reconhecimento dos referidos valores como recebidos pela empresa, bem como o pagamento à vista dos tributos em sua totalidade, não podendo ser dada guarida à tese da Recorrida quanto à tributação dos valores na declaração de pessoa física, pelo simples fato do reconhecimento da referida receita ter ocorrido no período inicial da fiscalização, uma vez que a mesma permaneceu estática pelo lapso temporal superior a 60 dias, ensejando a re aquisição da espontaneidade por parte da Recorrente.
- d) O STF está examinando Recurso Extraordinário que versa sobre a identificação de omissão de rendimentos através da quebra de sigilo bancário sob a sistemática da repercussão geral. Por isso, o lançamento realizado com esse método se deu ao arrepio da ordem judicial.
- e) Não cabe o indeferimento do pedido de realização de perícia, já que foram atendidos todos os requisitos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Diante do exposto, requer seja recebido, conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para determinar a nulidade do lançamento e, por consequência, declarar inexistente o crédito tributário, examinando sob o ângulo do pré-questionamento os aspectos insertos nos artigos 43, 44, e 45, todos do Código Tributário Nacional, bem

como sobrestar o julgamento deste processo enquanto não for decidido o Recurso Extraordinário nº. 601.314.

A recorrente juntou aos autos os comprovantes por ela referidos, relacionados ao pagamento de tributos incidentes sobre os valores recebidos pela sociedade empresária da qual é sócia (fls. 608-745).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 1010700/00147/09 (fls. 2-511), que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Adriana Lange (CPF nº 512.457.010-53), referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 a 2007. A autuação alcançou o montante de R\$ 721.163,43 (setecentos e vinte e um mil cento e sessenta e três reais e quarenta e três centavos). A notificação aconteceu em 18/12/2009 (fl. 511).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação (fls. 494, 496, 497 e 499) consta o seguinte:

A descrição dos fatos que originaram o presente Auto e os respectivos enquadramentos legais encontram-se em folhas de continuação anexas.

[...]

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infragdo(aes) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Relatório de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
28/02/2007	R\$ 911.505,00	75,00

Enquadramento legal

Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88;

Arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134/90;

Art. 45 do RIR/99;

Art. 1º da Lei nº 11.482/07.

002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NAO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(des) financeira(s), em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, com documentação hábil e

idónea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório de Ação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2007	R\$ 453.481,73	75,00

Enquadramento legal

Art. 849 do RIR/99;

Art. 1º da Lei nº 11.482/07.

Por sua vez, o Relatório de Ação Fiscal (fls. 500-510) menciona que a contribuinte movimentou recursos em instituições bancárias em montante superior a R\$ 12,3 milhões no período fiscalizado e, no entanto, indicou somente R\$ 1,8 milhão de rendimentos nas declarações de IRPF apresentadas. O mesmo documento expõe o histórico dos procedimentos fiscais efetuados em face da recorrente (fls. 500-504), pelo qual se relata o seguinte sobre a questão da espontaneidade:

Quanto ao fato da contribuinte estar espontânea em 06/jun/2009 conforme afirmação inserta na carta apresentada (fls. 314 a 320). Isto ocorre quando a fiscalização não dá ciência de nenhum ato ao contribuinte no prazo de 60 dias. Ocorre que houve ciência de dois documentos (termos de recebimento de documentos A321/09 — fl. 24 — e A324/09 — fl. 47) à mandatária da contribuinte, Srta. Janete Maria da Silva. Aqui anotamos um pequeno esclarecimento, a constituição de mandatário não precisa de instrumento específico, i.e., pode ser verbal, e, em que pese poder inclusive assumir a forma tácita, no caso em tela foi expressa, a própria contribuinte esclareceu que a Srta. Janete "*foi portadora dos documentos para sua entrega*" (fl. 357). Ora, a entrega de documentos deveria ser feita pela contribuinte, se a mesma determinou que outra pessoa executasse tal obrigação, tal pessoa agia em nome e no interesse da fiscalizada. Portanto, a lavratura dos termos de recebimento, os quais nada mais são do que a formalização da entrega de documentos, retirou a espontaneidade da contribuinte. Ademais, mesmo que estivesse espontânea, não se aproveitou deste fato para apresentar declarações retificadoras e, tampouco, pagou eventuais tributos devidos.

Afirma-se que, pelo exame da documentação coletada pela fiscalização e apresentada pela contribuinte, foram identificadas divergências relacionadas a omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada:

Em dois momentos, mediante o Termo de Intimação Fiscal A338109 (fls. 410 a 422) e o Termo de Intimação Fiscal A354/09 (fls. 460 a 472), oportunizamos à fiscalizada comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias.

Neste momento, chamamos a atenção para alguns fatos relevantes, os quais visavam contextualizar e dar total transparência ao procedimento fiscal: (1) em anexo aos termos referidos enviamos listagens com os créditos que deveriam ter a regular comprovação de origem; (2) advertimos que a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações listadas caracterizaria omissão de rendimentos por força do art. 42 da Lei nº. 9.430/96; e, ainda, (3) esclarecemos que a comprovação dos créditos deveria ser feita de maneira individualizada, i.e., para cada valor creditado deveria ser apresentada a respectiva origem conforme § 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430/96.

No entanto, a contribuinte limitou-se a, de forma genérica, indicar que se tratavam de depósitos efetuados por engano nas contas particulares da sócia, mas que estavam

relacionados, em verdade, a receitas da sociedade empresária Indústria de Ferramentas Ifla Ltda. (Vide informações prestadas — fl. 314, fl. 359 e fl. 473).

O relato prossegue com extensa tabela contendo cada um dos depósitos sem origens comprovadas e respectivos totais mensais e anuais (fls. 505-507). Além disso, indica-se que também houve omissão de rendimentos recebidos por pessoa jurídica:

A sociedade empresária Indústria de Ferramentas Ifla Ltda. efetuou dois lançamentos a débito da conta patrimonial "Eletrobrás-Centrais Eletr Brasil s", número reduzido 82-5, no valor de R\$ 477.548,60 no dia 02/fev/2007 e R\$ 1.345.461,40 no dia 07/fev/2007 conforme livro diário. Intimada (fls. 361 e 362) a apresentar os documentos que embasaram os lançamentos, aduziu resposta acompanhada de três laudos periciais emitidos em 2005 (fls. 363 a 409). Os quais induzem a concluir que os recursos foram usados na aquisição de título da Eletrobrás.

Ocorre, porém, que os valores relacionados aos lançamentos referidos no parágrafo anterior foram transferidos via TEDs para a conta re. 24765-7 no Banco Rat:, (vide extrato fls. 205 e 206) que é titulada conjunta e solidariamente pela fiscalizada e pela irmã da mesma (Christine Lange, CPF nº. 489.292.390-72), as quais são sócias gerentes da sociedade citada.

Três hipóteses surgiram aqui, ou as titulares da conta eram proprietárias dos títulos e os venderam para a pessoa jurídica, ou os recursos foram transferidos para que as sócias adquirissem os títulos, ou, por fim, os lançamentos estão incorretos e serviram unicamente para encobrir transferência de recursos da PJ para as sócias. Descartamos a primeira suposição porque nenhuma das contribuintes declarou ter títulos daquela espécie e, também, porque não foram aduzidos documentos que demonstrassem a ocorrência de tal fato. A segunda possibilidade igualmente não é digna de crédito, pois, como vemos no quadro abaixo, o qual traz alguns lançamentos relevantes na conta das sócias no Itaú, os recursos foram usados para suportar pagamentos efetuados pelas titulares da conta nos dias que se seguiram às transferências, pagamentos estes que nada tem a ver com compra de título, aparentam ser saques de cheques e operações de câmbio. As constatações feitas no curso do procedimento fiscal demonstram que a terceira hipótese merece acolhida, pois os recursos não foram utilizados na aquisição de obrigações ao portador da Eletrobrás como sugeriam os lançamentos contábeis e, ainda, os lançamentos contábeis feitos na pessoa jurídica estão incorretos, tendo em vista que não se referem à aquisição de títulos da Eletrobrás e estão suportados em documentos inábeis (laudos datados de 2005 para justificar transferências feitas dois anos depois em 2007).

DATA	VALOR (R\$)		HISTÓRICO
05/fev/2007	477.548,60 C		TED 001.2904IND DE FERRA
06/fev/2007	300.000,00	D	FLEXPREV 07350003055
07/fev/2007	1.345.461,00	C	TED 001.2904IND DE FERRA
09/fev/2007	100.000,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 000162
12/fev/2007	200.000,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 000163
12/fev/2007	108.860,00	D	AG. VD CAMBI070116433839

12/fev/2007	45,00	D	TAR COMPRA TC
14/fev/2007	400.000,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 000164
16/fev/2007	215.160,00	D	AG. VD CAMB1070116439109
16/fev/2007	45,00	D	TAR COMPRA TC
21/fev/2007	80.702,73	D	CH COMPENSADO 237 000168
02/mar/2007	200.000,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 000170
02/mar/2007	500.000,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 000171

Assim, concluímos que tais valores constituíram disponibilidade econômica e riqueza nova da contribuinte e da irmã. E, por NÃO terem sido oferecidos à tributação, caracterizam OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Por fim, já que a conta bancária recebedora dos recursos é conjunta com a irmã da fiscalizada (Christine Lange, CPF nº. 489.292.390-72), imputamos somente metade das transferências à contribuinte fiscalizada o que, no ANO-CALENDÁRIO 2007, totaliza R\$ 911.505,00 (= [477.548,60 + 1.345.461,40] / 2).

Consta do processo, ainda, diversos documentos relacionados às apurações realizadas, tais como: i) Declarações de Ajuste Anual de Adriana Lange; ii) Termos de início de ação fiscal, de intimação, de reintimação e respostas da contribuinte; iii) Informes de rendimentos do Banco Itaú, Banco do Brasil e Banco Bradesco; iv) Extratos de contas correntes mantidas junto às citadas instituições financeiras e informações adicionais por elas fornecidas em resposta a requisições da fiscalização; v) Esclarecimentos prestados pela contribuinte; vi) Atos constitutivos e alterações contratuais da Indústria de Ferramentas IFLA LTDA.; vii) Laudo Pericial Documentoscópico e viii) DIPJ da mencionada indústria; ix)

A contribuinte apresentou impugnação em 18/01/2010 (fls. 521-551) alegando que:

a) Durante o andamento da ação da fiscalização, houve momento em que o procedimento permaneceu inerte, sem que tenha havido novo ato escrito por parte da administração tributária, por período superior a 60 dias. Por essa razão, a contribuinte readquiriu a espontaneidade (art. 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72). Com isso, informou que os valores que transitaram por suas contas correntes não seriam de sua propriedade, mas sim da Indústria de Ferramentas IFLA LTDA, realizando as retificações e os recolhimentos devidos.

b) Os demonstrativos juntados aos autos comprovam o reconhecimento dos referidos valores como recebidos pela empresa, bem como o pagamento à vista dos tributos em sua totalidade, não podendo ser dada guarida à tese da Recorrida quanto à tributação dos valores na declaração de pessoa física, pelo simples fato do reconhecimento da referida receita ter ocorrido no período inercial da fiscalização, uma vez que a mesma permaneceu estática pelo lapso temporal superior a 60 dias, ensejando a readquirição da espontaneidade por parte da Recorrente.

- c) A determinação de apresentação de documentos complementares encaminhada a referida indústria encontra-se eivada de nulidade, uma vez que veio desacompanhada do correspondente mandado de procedimento fiscal.
- d) É falsa a premissa segundo a qual a disponibilização de informação no sítio da administração tributária teria o condão de suprir a intimação pessoal.
- e) Não houve atendimento aos requisitos de validade do ato administrativo, dentre os quais está a necessidade de apresentação do Mandado de Procedimento Fiscal.
- f) A Sra. Janete Maria da Silva, na condição de responsável técnica contábil da Indústria de Ferramentas IFLA LTDA., não atuou como mandatária da referida empresa junto ao Fisco.
- g) Quanto ao valor transferido entre contas bancárias no Banco do Brasil S.A., isto é, da conta n. 14.000, para a conta n. 16.300, tal fato ocorreu em razão da conta corrente da Impugnante ser transferida para agência de atendimento de clientes diferenciados.
- h) Sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica: O auto de infração foi lavrado com base em presunção; Houve equívoco por parte da fiscalização no que se refere a não aplicação de recursos para compra de títulos da Eletrobrás, uma vez que o fato foi devidamente declarado; A documentação apresentada pela contribuinte não deve ser desconsiderada, já que não houve perícia que apontasse nesse sentido; Houve erro quanto à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária em questão.

Ao final, formulou os seguintes termos:

- a. seja recebida, conhecida e provida a presente Impugnação, julgando-a procedente para determinar a extinção do crédito tributário, bem como a baixa e o arquivamento ao Auto de Infração;
- b. a realização de perícia contábil no sentido de ser apurada a maneira correta do lançamento contábil, uma vez que o representante da Impugnada, ao atacar a aquisição dos títulos da Eletrobras, afirmou peremptoriamente a existência da referida inconsistência do lançamento contábil;
- b.1 indica como perito assistente a Sra. Janete Maria da Silva, contadora inscrita no CRC/RS sob o n. 45.997, com escritório profissional na Rua Santos Pedroso, 446, sala 21, na cidade de Novo Hamburgo/RS;
- c. seja examinado sob o ângulo do pré-questionamento os arts. 43, 44 e 45 da Lei n. 5172/66, bem como o art. 7º, § 2º, do Decreto n. 70.235/72, tendo por finalidade a propositura de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Para comprovar as alegações acima aduzidas, foram juntados documentos referentes aos recolhimentos alegados pela impugnante (fls. 552-572).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ), por meio do Acórdão nº 10-39.247, de 27 de junho de 2012 (fls. 576-586), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Ano-calendário: 2007
PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. MOTIVAÇÃO

Inexiste embaraço ao exercício do direito de defesa se o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao Impugnante conhecimento pleno da motivação da ação fiscal, não dando margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida.

ESPONTANEIDADE READQUIRIDA. Somente ocorre a readquirição da espontaneidade se ficar comprovado que o contribuinte considerou os dados levantados pela fiscalização e recolheu o imposto efetivamente devido.

PROVA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados quando comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A partir de 01/01/1997, os valores depositados em instituições financeiras, de origem não comprovada pelo contribuinte, passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos.

PEDIDO DE PERÍCIA. Desatendidos os requisitos legais, considerasse não formulado o pedido de realização de perícia.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 30 de julho de 2012 (fl. 589), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 16 de agosto de 2012 (fls. 592-606). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

1 Omissão de rendimentos

O presente caso trata de omissão de rendimentos. Esses casos são disciplinados pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento

§ 5o Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento

§ 6o Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

A doutrina especializada identifica a previsão do art. 42 da Lei 9.430/96 como presunção legal relativa. Carlos Renato Cunha, por exemplo, assim escreve:

Típico exemplo da utilização das presunções legais relativas é previsão do art. 42 da Lei Federal 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Veja-se que ela não iguala os depósitos bancários à renda não declarada. Mas presume que o sejam caso o contribuinte não comprove o contrário. Vale dizer, distribuir o ônus probatório de forma a obrigar o contribuinte à comprovação de que os depósitos não são renda omitida. E, como exposto, não vemos maiores problemas na utilização de tais presunções, calcadas na praticidade da tributação, desde que observada a Legalidade, e efetivamente garantidos a ampla defesa e o contraditório. Claro que, com isso, se estivermos diante de prova impossível, está desfigurada a constitucionalidade do artifício legal. (Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*. v. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 103)

Ao tratar especificamente dos depósitos bancários não contabilizados, Maria Rita Ferragut, diz:

No que diz respeito à caracterização de depósitos bancários como indícios de renda omitida, são inúmeros aqueles que não os admitem por considerá-los insuficientes para tipificar a omissão, devendo estar presentes também outros indícios, tais como demonstração da natureza tributável do rendimento e de que pretensa renda não foi ainda tributada.

Essa posição tem sido também a adotada pela jurisprudência, que a partir da edição da Súmula 182 do TFR (“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”), pacificou-se nesse sentido.

Já uma corrente minoritária entende que os depósitos bancários caracterizam-se como prova suficiente do rendimento omitido, cabendo ao contribuinte provar o contrário.

Entendemos que os depósitos bancários, se não acompanhados de outros indícios, não podem ensejar a presunção válida de omissão de rendimentos, uma vez que os valores depositados podem ser provenientes de renda não passível de tributação, ou, embora passível, já tributada. Poderá ocorrer, ainda, do contribuinte estar auferindo prejuízo no ano-calendário em que os depósitos foram detectados, o que afasta a incidência do imposto sobre a renda, ou, finalmente, consistir em renda a ser repassada para outro sujeito, tendo apenas transitado pela conta do fiscalizado.

Portanto, os indícios, por si só, deveriam provocar apenas uma atividade fiscalizatória extremamente rigorosa, mas não a conclusão de existência de renda omitida. (*Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartir Latin, 2005, p. 235-236).

Passemos a examinar, ainda que brevemente, o que se entende por presunção. Nicola Abbagnano explica que “presunção”, do latim *Praesumptio*, tem dois significados: i) “Juízo antecipado e provisório, que se considera válido até prova em contrário”; e ii) “confiança excessiva em suas próprias possibilidades” (*Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 926.).

Quanto às presunções em matéria tributária, utilizarei, aqui, as confiáveis lições de José Roberto Vieira, da Universidade Federal do Paraná:

Encontramo-nos, aqui, num **terreno instável e pantanoso**, infestado de areias movediças, onde reina “...generalizada confusión...” – o **campo das presunções** – cuja “...determinación de su concepto...” resulta “...especialmente controvertida” (DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO). Aliás, “...en pocas instituciones jurídicas existe un mayor desacuerdo dogmático” (L. ROSENBERG). Panorama que talvez justifique essa realidade em que as “...presunções... têm sido francamente hostilizadas. Há muita incompreensão e preconceitos cercando a matéria” (LEONARDO SPERB DE PAOLA). GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO compara o **exercício etimológico** de PONTES DE MIRANDA com o de F. R. DOS SANTOS SARAIVA, informando que o primeiro indicou como origem “*praesumere*”, do latim, enquanto o segundo apontou “*praesumptio, praesumptionis*”, também do latim, e como este último vocábulo latino deriva do primeiro, conclui que SARAIVA identificou a origem imediata, enquanto PONTES, a origem remota. “*Praesumere*” é a ação de supor antes, ao passo que “***praesumptio, praesumptionis***” é o resultado daquela ação, a **suposição antecipada** – ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA.

No que diz respeito a um **esforço de definição**, recorramos às penas dos doutrinadores que sobre essa figura já se debruçaram. Principiando pela doutrina autóctone, recuemos até a metade do século passado, para apanhar a lição de CLÓVIS BEVILAQUA: “*Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido*”; e sigamos pelo pensamento revolucionário de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que, no particular, manteve a boa tradição: “*Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável*”. E demos o salto, tanto daqui para a doutrina estrangeira quanto do passado para a contemporaneidade, para recolher o escólio de uma de suas mais respeitadas autoridades, no panorama científico-tributário internacional, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, professor catedrático da Universidade Autônoma de Madri, que, um passo adiante daqueles autores nacionais, sublinha o nexo existente entre ambos os fatos: “...*presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma*”.

Já no que concerne à sua **classificação tradicional**, a doutrina costuma lançar mão de **dois critérios**. O primeiro, **o da procedência**, segundo o qual, as presunções são enquadradas como “legais” ou “*juris*”, quando oriundas da construção legislativa; e como “*hominis*” ou “simples”, quando advindas da elaboração do aplicador. O segundo critério, **o da força probatória**, de acordo com o qual, as presunções são tidas como “relativas” ou “*juris tantum*”, quando admitem prova em contrário; como “absolutas” ou “*juris et de jure*”, quando não a admitem; e como “mistas”, quando admitem apenas determinadas provas. **Tal procedimento classificatório merece críticas**: a começar pela adoção de mais de um critério classificatório; a prosseguir, pela condição de que as presunções simples, sendo também disciplinadas pelo direito, em normas individuais e concretas, podem ser ditas também “legais”; e a concluir pelo fato de que as presunções absolutas, por inadmitirem prova contrária, perdem a conotação processual ou probatória, tornando-se materiais ou substantivas, e perdem, até mesmo, o cunho presuntivo. Contudo, como essas críticas não irão repercutir no desenvolvimento posterior da argumentação, seguiremos o exemplo de HELENO TAVEIRA TÔRRES e de PAULO DE BARROS CARVALHO, **acatando essa classificação, em caráter liminar e provisório**.

Cumpre-nos, ainda, como aprofundamento necessário, analisar, com brevidade, a **estrutura das presunções**, providência para a qual é, didaticamente, interessante, retomarmos duas de suas propostas de definição. A primeira delas, de ERNESTO ESEVERRI MARTINEZ, o catedrático espanhol da Universidade de Granada, que, em sua proposição, nomeia os fatos que a doutrina em geral se limita a indicar como “conhecido” ou “desconhecido” – razão pela qual, talvez, CRISTIANO CARVALHO tenha-a selecionado, acenando com a sua precisão: “*La presunción es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho – el llamado hecho base –, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña – el hecho presumido – sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos*”. A segunda, de MARIA RITA FERRAGUT, a professora do IBET-SP: “*Presunção é proposição prescritiva de natureza probatória, que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)*”.

Em outras palavras, dado crédito ao fato diretamente provado ou **fato-base**, dá-se por confirmado o fato indiretamente provado ou **fato presumido**, que, em geral, conecta-se ao primeiro. MARÍN-BARNUEVO chama o fato-base de **afirmação-base**, explicando-o como o fato cujo crédito permite ao órgão decisor dar crédito a outro fato; e designa o fato presumido de **afirmação-resultado** ou **afirmação presumida**, explicando-o como o fato sobre cuja veracidade se logra convicção como consequência do crédito dado à afirmação-base. Mantendo o sentido, MARIA RITA FERRAGUT opta por outra terminologia, lançando mão das expressões “**fato indiciário**” e “**fato indiciado**”. E LEONARDO DE PAOLA refere o primeiro como **prova indiciária**, identificando-o como ponto de partida do processo mental da presunção, e o segundo como **presunção** propriamente dita, outorgando-lhe a condição de ponto de chegada do processo presuntivo.

E conclua-se essa rápida consideração da estrutura presuntiva pelo deitar olhos sobre o nexos lógico que une os dois fatos, acerca do qual, avisa MARÍN-BARNUEVO, existe “*...una conocida expresión frecuentemente utilizada por la jurisprudencia...*”: “*...puede afirmarse que para que las presunciones sean admitidas en juicio es preciso que sean ‘precisas’, ‘graves’, y ‘concordantes’*”. Tais **requisitos do vínculo lógico** são oriundos do Código Civil francês, artigo 1.353; bem como do Código Civil italiano, artigo 2.729; e ainda do Código Processual Civil e Comercial argentino, artigo 163, inciso 5, como informam MARÍN-BARNUEVO e LEONARDO DE PAOLA. E bem explícita este último jurista paranaense, amparado na boa doutrina italiana, especialmente em CARLOS LESSONA e em FEDERICO MAFFEZZONI: grave é a presunção em que o liame entre os fatos é bastante provável; precisa, aquela em que o fato-base se relaciona

com um único fato desconhecido, justamente aquele que se há de presumir; concordante, aquela em que, existindo mais de um fato-base, todos eles apontam em idêntica direção. Muito embora haja doutrina, como a de MARIA RITA FERRAGUT, que encara esses fatores como condições dos fatos indiciários; parece-nos assistir razão a MARÍN-BARNUEVO, no sentido de que eles fazem “...referencia básicamente al enlace que vincula los hechos de las presunciones...”, desde que, em todos eles, tem-se em vista exatamente esse laço; como sustenta também FABIANA DEL PADRE TOMÉ, referindo-se à “...conexão entre o indício e o fato relevante...”; a despeito de que, como os requisitos dizem respeito à relação entre os fatos, abarcando toda a estrutura presuntiva, **entendemos igualmente possível dizê-los atinentes ao todo da presunção**, como o fazem, por exemplo, LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA, no passado, e LEONARDO DE PAOLA, no presente.

Ainda no que tange à nomenclatura, registre-se a existência de **identidade plena entre os fatos-base e o que, de hábito, chama-se de “indícios”**. Nada obstante o fácil diagnóstico de um sentido secundário, com o significado de “suspeita” ou “dúvida razoável”, no âmbito penal; está fora de questão que a palavra aponta, primordial e predominantemente, na direção dos fatos-base (MARÍN-BARNUEVO). Trata-se de indício apenas como ponto de partida, como causa, cujo efeito é o fato alcançado indiretamente ou a própria presunção (ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ e YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA). Eis que o indício, definitivamente, “...não equivale à prova...”, como, desde há muito, advertem AIRES FERNANDINO BARRETO e CLÉBER GIARDINO, “...é simples **início de prova**, exigente de corroboração que possa induzir verossimilhança aos fatos...”; e como previne PAULO DE BARROS CARVALHO, é o “...motivo para desencadear-se o esforço de prova”, o “...pretexto jurídico que autoriza a pesquisa...”.

Encaminhem-nos para o término deste item de exposição das principais generalidades acerca das presunções, apontando, no entanto, a **extrema cautela** que, em relação às presunções em geral e às ficções, aconselham os especialistas do Direito Tributário, sublinhando os riscos envolvidos no seu uso, e grifando o necessário e diligente cuidado para sua interpretação e aplicação. É essa a preocupação que levou JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o catedrático espanhol, já em 1970 – embora voltado para as ficções, mas tendo antes sublinhado a grande proximidade delas com as presunções – a erigir à condição de uma das conclusões de sua obra sobre o tema, a formulação de um juízo crítico negativo quanto a essas figuras, quando objetivando apenas conferir maior agilidade e simplificação à administração tributária. Entre nós, registre-se a advertência de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, nos começos dos anos noventa do século passado: “...as figuras da presunção, ficção e indícios, só podem ser aceitas com máxima cautela e absoluto rigor jurídico”; secundado, naquela mesma década, pelas vozes fortes de LEONARDO DE PAOLA, um dos especialistas nacionais no tema, que recomendava, para as presunções, a “Sua manipulação prudente...”; e do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO: “No que concerne ao direito tributário, os recursos à presunção devem ser utilizados com muito e especial cuidado”. No ano 2000, ecos da mesma preocupação, no posicionamento de SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, juristas argentinos, para os quais a utilização de presunções e ficções no Direito Tributário deve ser condicionada “...al mínimo de lo posible”. Da década passada, a confluyente manifestação, na doutrina pátria, de ISO SCHERKERKEWITZ, que advoga “...um uso extremamente parcimonioso e controlado desses instrumentos lógico-jurídicos”; com a qual convergiu ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO: “...as presunções... São... normas de exceção e como tal devem ser utilizadas pela administração fazendária, nos estreitos limites...”.

Cauteloso será o uso das presunções, quando atento ao cumprimento das **condições que devem ser observadas para o seu emprego**. Condições dentre as quais colocamos em relevo, com SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, de saída, a necessidade de que **elas estejam “...siempre en los enmarcados en los principios constitucionales”**. Tal requisito é confirmado pela nossa doutrina, da qual invocamos,

para ilustrar, GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, do passado – “*Quanto às presunções... a prevalência delas terá de ser também estudada à luz das normas e dos princípios constitucionais*”; e MARIA RITA FERRAGUT, do presente – “*Para que a utilização das presunções... seja constitucional e legal... observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva...*”. E, novamente com NAVARRINE e ASOREY, sublinhamos uma segunda condição para que o uso das presunções seja prudente e acautelado: a necessidade de “*...existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido*”. Requisito esse cuja ratificação da doutrina nacional deixamos ao encargo de HUGO DE BRITO MACHADO: “*Se tal relação é regida por uma lei natural, inalterável, constante, o resultado a que se chega é mais do que uma presunção. É uma evidência*”. Donde se conclui que, sendo irrazoável aquela relação, menos do que uma presunção, trata-se de uma imprudência !

Como a condição do respeito aos princípios constitucionais parece-nos a de superior relevância, ponhamos-lhe grifo para encerrar este item. Seriam diversos os princípios tributários potencialmente envolvidos, mas, a bem da síntese, fiquemos com o **Princípio da Capacidade Contributiva, aquele para o qual as presunções oferecem o maior risco**. Contenta-nos, no caso, a explicação competente e objetiva de PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, o catedrático espanhol da UNED: “*Una restricción del derecho a la prueba que nos permita tributar con arreglo a los rendimientos reales... lesiona... el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica*”. Por isso NAVARRINE e ASOREY entendem que essas figuras “*...resultan contrarias por definición al principio de capacidad económica y al principio de igualdad*”; e por isso SCHERKERKEWITZ conclui que “*Invariavelmente esse princípio sai arranhado quando se utiliza esses instrumentos jurídicos*” (sic). (IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado Mosquito. *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 656-664).

Se o art. 42 da Lei 9.430/96 encerra presunção relativa, como afirmou a doutrina, é importante analisarmos especificamente essa espécie de presunção. Novamente, valho-me dos ensinamentos de José Roberto Vieira:

E é amplo o leque probatório, desde que, como já ensinavam AIRES FERNANDINO BARRETO e CLÉBER GIARDINO, todas as presunções “*...são contrastáveis, eis que servientes à apreensão da verdade material...*”, especialmente as relativas. FERRAGUT revela-nos, com exatidão, o alcance da abertura desse leque, ao eleger como característica dessas presunções o “*...admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado*”.

Ainda no que tange às **características das presunções relativas**, acrescente-se, com essa mesma jurista, o fato de que **a sua adoção deve ser motivada**. E justifica: “*...a motivação dos atos jurídicos permite que os mesmos sejam controlados, evitando-se com isso o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do contraditório...*”. É verdade que a motivação dos atos vincula a sua prática, facilita o seu controle e, com isso, afasta os eventuais excessos administrativos. No entanto, há outra vantagem advinda da motivação que antecede a essa: é o próprio conhecimento da presunção em si, com a explicitação original de quem a construiu; como, aliás, reconhece, na sequência, a própria autora: “*Somente por meio da motivação é que se faz possível conhecer os elementos que levaram o aplicador da norma a formar sua convicção acerca da existência do evento indiretamente conhecido descrito no fato*”.

[...]

Já estudamos, no item 5, **os requisitos do vínculo lógico que se trava entre o fato-base e o fato presumido**, exigindo-se que essa relação seja grave, precisa e concordante. Desatendidos esses requisitos, “*...o uso das presunções seria uma fonte perene de arbítrio*”, nas palavras de LEONARDO DE PAOLA. Aliás, também já

mencionamos, no mesmo item 5, que uma das condições para o emprego cauteloso das presunções é a necessidade de que exista “...una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido” (NAVARRINE e ASOREY); e só será razoável esse nexo se representado por “...uma correlação segura e direta...” (LUIZ MARTINS VALERO).

Reparemos na boa lição que, neste ponto, ministra LUÍS EDUARDO SCHOUERI, da USP: “...para que se desminta a relação da causalidade entre o indício e o fato a ser provado, pode-se não só mostrar que a referida relação não atende aos reclamos da lógica... como, simplesmente, demonstrar que a ocorrência do indício permitiria não só a ocorrência do fato alegado como também outro diverso”. É que **o requisito da precisão do liame determina que, do fato-base, não se possa inferir mais do que um único e exclusivo fato a ser presumido**: a “...única possibilidade plausível”, diz FABIANA TOMÉ; porque, assim não sendo, “...se a verificação do indício a partir do qual se constrói a conclusão permitir não só a ocorrência do fato alegado, como também outro diverso, indevido seu emprego para fins de constituição do fato jurídico tributário”. E confirma-o a jurisprudência administrativa: “**PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA... não prosperando a ilação quando os ‘indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas’**”.

Se o **fato-base** é a existência de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados; e o **presumido** é que tais pagamentos foram efetivados em operações sujeitas à tributação na fonte; **a conexão só será precisa se, diante do primeiro, restar o segundo como a única possibilidade, sem qualquer outra alternativa válida**. (IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado Mosquito. *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 674-678).

Afigura-se relevante, portanto, examinar a exposição de motivos do Projeto de Lei que ensejou a Lei 9.430/96, especificamente naquilo que trata do disposto no artigo 42. Trata-se da Exposição de Motivos n. 470, de 15 de outubro de 1996, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, no Projeto de Lei n. 2448/1996:

19. Também visando a maior eficiência da fiscalização tributária, os arts. 40 a 42 criam novas presunções de omissão de receitas ou rendimentos, na forma jurídica adequada, possibilitando a caracterização daquele ilícito fiscal de maneira mais objetiva.

[...]

22. Por sua vez, o art. 42 objetiva o estabelecimento de critério juridicamente adequado e tecnicamente justo para apurar, mediante a análise da movimentação financeira de um contribuinte, pessoa física ou jurídica, valores que se caracterizem como rendimentos ou receitas omitidas. Há que se observar que a proposta não diz respeito ao acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e a jurisprudência atuais. O que se procura é, a partir da obtenção legítima das informações, caracterizar-se e quantificar-se o ilícito fiscal, sem nenhum arbítrio, mas de forma justa e correta, haja vista que a metodologia proposta permite a mais ampla defesa por parte do contribuinte. Também importa ressaltar que a análise da movimentação deverá ser individualizada por operação, onde o contribuinte terá a oportunidade de, caso a caso, identificar a natureza e a origem dos respectivos valores. Dessa forma tem-se a certeza de que as parcelas não comprovadas, ressalvadas transferências entre contas da mesma titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, § 3º), sejam, efetivamente, fruto de evasão tributária.

A exposição de motivos parece não deixar dúvida. A presunção em questão visa a maior eficiência da fiscalização, e, com isso, da arrecadação em si. Aqui, seria possível cogitar de inconstitucionalidade. Entretanto, ressalto que em atendimento ao disposto pela Súmula

CARF n. 2, de acordo com a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, deixo de examinar a questão do viés da sua constitucionalidade.

Em que pese tais considerações, é importante observar que o § 3º prescreve que os créditos serão analisados individualizadamente. Ou seja, o ônus da prova para a comprovação de que os depósitos não são omissão de receita incumbe ao contribuinte. No presente caso, a recorrente não se desincumbiu de tal ônus. Não há demonstração individualizada da origem de tais créditos.

A sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente, não se confundindo em absoluto com a verificação de variação patrimonial. Assim, não há fundamento na utilização genérica de rendimentos declarados.

Cito, ainda, a Súmula CARF 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Conforme amplamente disposto na decisão da DRJ, o recorrente realmente não comprovou a origem dos recursos (fls. 582-586):

Depósitos bancários

A tributação da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários pautou-se no art. 42 e parágrafos, da Lei nº 9.430, de 1996, que estabeleceu, a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Transcreve-se, a seguir, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que embasou o lançamento, com as alterações posteriores introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

[...]

Como se depreende da leitura do dispositivo legal acima, os depósitos bancários cujo titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprovar a origem, mediante documentação hábil e idônea, tornam-se sujeitos à tributação, por presunção legal de omissão de rendimentos.

A autoridade fiscal, ao constatar a existência dos depósitos bancários nos limites que a lei prevê, intima o contribuinte a comprovar a origem dos mesmos, como ocorreu na presente ação fiscal. Com relação aos créditos, em relação aos quais o contribuinte não apresentou a comprovação, ficou configurada a hipótese de incidência presente no ordenamento legal.

Entende-se por comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há a necessidade de se estabelecer uma relação entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar.

Para a comprovação da origem dos depósitos é necessária a vinculação de cada depósito a uma operação realizada, já tributada, isenta ou não tributável ou que será tributada após ser identificada, por meio de documentos hábeis e idôneos.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão somente a inquestionável observância da legislação.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Os argumentos de que os depósitos bancários não preenchem as condições previstas no art. 43 do CTN, quanto ao fato gerador do Imposto de Renda, não se adequam diante da definição estabelecida na Lei nº 9.430, de 1996, que, na verdade, criou a presunção legal em favor do Fisco, transferindo ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

Impõe-se esclarecer que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, não significa simplesmente demonstrar quem é o responsável pelo depósito, mas também identificar e comprovar a natureza da operação que deu causa ao crédito.

Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, devese verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se compuseram a base de cálculo do imposto, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

A autuada, quando intimada, em dois momentos, pela fiscalização, a comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, alegou que esses ingressaram de forma equivocada em suas contas correntes, uma vez que pertenciam à empresa Indústria de Ferramentas IFLA Ltda e se referiam a receitas por esta auferida.

Na impugnação, a contribuinte traz os mesmos argumentos, desacompanhados de qualquer elemento capaz de comprovar suas alegações.

É de se ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre a contribuinte, não bastando, para tal, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Da análise dos autos, forma-se a convicção quanto à correção dos fatos apontados pela fiscalização em relação à omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários não comprovados.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica

A empresa Indústria de Ferramentas IFLA Ltda efetuou dois lançamentos a débito da conta patrimonial "Eletrobrás Centrais Eletr Brasil s", no valor de R\$ 477.548,60 no dia 02/fev/2007 e no de R\$ 1.345.461,40 no dia 07/fev/2007, conforme livro Diário.

Quando intimada a apresentar os documentos que embasaram os lançamentos, a referida empresa apresentou três laudos periciais documentoscópicos de títulos nominados "Obrigações ao Portador emitidas pela Eletrobrás", datados no ano de 2005, cuja finalidade primordial do exame é determinar a autenticidade dos documentos.

Ocorre que os valores relacionados aos lançamentos referidos foram transferidos via TEDs para a conta nº. 247657 no Banco Itaú, que é titulada conjunta e solidariamente pela contribuinte e por sua irmã Christine Lange, as quais são sócias-gerentes da sociedade.

Na análise dos extratos da referida conta bancária, constatasse que os recursos foram usados para suportar pagamentos efetuados pelas titulares da conta nos dias que se seguiram às transferências, pagamentos estes que nada tem a ver com compra de título, aparentam ser saques de cheques e operações de câmbio, evidenciando que os recursos não foram utilizados na aquisição de obrigações ao portador da Eletrobrás como sugeriam os lançamentos contábeis, já que nenhuma das contribuintes declarou ter títulos daquela espécie e, também, porque não foram aduzidos documentos que demonstrassem a ocorrência de tal fato.

A impugnante alega que o lançamento contábil retrata o fato tal como ocorreu e que não foi realizada perícia no sentido da desqualificação da documentação.

Registre-se que somente a escrituração mantida com observância das disposições legais não faz prova a favor do contribuinte, conforme estabelece o art. 923 do RIR/1999:

[...]

Acrescente-se que o principal meio de provar determinado ato é a prova documental, pois os documentos provam a história dos fatos econômicos e permitem a descoberta da verdade. Os laudos periciais de títulos da Eletrobrás, datados no ano de 2005, não são hábeis a justificar transferências feitas no ano de 2007.

Assim, está evidenciado que os recursos ingressados na conta corrente da impugnante referem-se a rendimentos recebidos da pessoa jurídica da qual ela é sócia-gerente, conforme apurado no procedimento fiscal.

Sem razão, portanto, a recorrente.

2 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que "Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo". (*La*

prueba. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que “...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material” (*Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo” (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (*O ônus da prova no processo fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos

do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observe, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência

da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), conseqüentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que precluirá temporalmente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e FiscoSoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. O mencionado art. 37 prescreve: “Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “...os documentos apresentados permanecerão nos autos

para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação, lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

É importante ressaltar que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, mesmo tendo sido intimada diversas vezes para se manifestar nos autos

No que se refere, especificamente, a **pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial**, é importante observar o prescrito pelo § 1º, de acordo com o qual o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, considerar-se-á não formulado. O art. 18, entretanto, permite a determinação, de ofício, da realização da perícia. A teor do dispositivo, a “...*autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine*”. O mencionado art. 28 prescreve que o indeferimento do pedido de diligência ou de perícia deverá ser fundamentado.

O recorrente ignora o prescrito pelo art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Observo as palavras do julgamento de primeira instância, às fls. 586:

Em relação ao pedido da contribuinte para que seja efetuada uma perícia, verifica-se que inexistem razões capazes de justificar a realização da mesma.

A perícia é um meio de prova a ser utilizado quando não for possível se resolver a questão apenas com as provas existentes e for impossível a obtenção de outras provas. Sem dúvida, não é o caso do presente processo, cujo litígio poderia ser resolvido com a prova documental.

Além disso, o pedido de perícia efetuado pelo contribuinte não atende aos requisitos fixados pelo inciso IV e §1º, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Então, por desatender aos requisitos fixados pelos dispositivos acima citados do Decreto nº 70.235, de 1972, não se considera formulado o pedido de realização de perícia.

Diante disso, incabível o deferimento, neste momento processual, da realização da prova pericial.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle