



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.723041/2019-01
ACÓRDÃO	1201-007.211 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CCX EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2015, 31/12/2016

LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO LEGAL. FATO PRESUNTIVO. PROVA. VERDADE MATERIAL.

A existência de presunção legal relativa em favor da Fazenda não a desobriga da demonstração inequívoca da ocorrência do fato presuntivo. O ônus do sujeito passivo se limita a desconstituição da infração quanto ao fato presumido.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

A parcela dos depósitos bancários, relativamente aos quais a Fazenda lograr demonstrar que não teve origem regularmente apresentada pelo contribuinte, deve ser considerada, em face de presunção legalmente estabelecida, receita omitida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: (i) afastar a preliminar de diligência, suscitada de ofício pelo Conselheiro Ailton Neves da Silva; e (ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Ailton Neves da Silva.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, José Eduardo Genero Serra (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de lançamentos formulados contra a recorrente.

Por bem discorrer sobre os fatos ocorridos, até a data de sua prolação, sirvo-me do relatório da decisão recorrida, valendo a transcrição do seguinte:

O Auto de Infração (AI) tem como objeto a seguinte **infração**:

1. OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL – FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS DEPÓSITOS.

Tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

Ano-Calendário (AC): 2015 e 2016

Valor do Crédito Tributário (CT): R\$ 6.709.237,32

Sistemática de Apuração do IRPJ/CSLL: LUCRO ARBITRADO

1 DA AÇÃO FISCAL

1.1 PROCEDIMENTO FISCAL

A Fiscalização foi comandada para averiguação das obrigações fiscais relativas ao IRPJ e outros tributos, referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016.

A analisar a ECF do contribuinte, a Fiscalização verificou que esta apresentou com os valores zerados, nos anos-calendário de 2015 e 2016. Ainda, sobre a ECD, também apresentou sem valores registrados no SPED.

Dada tal informação inicial, **a Fiscalização intimou o impugnante a apresentar uma série de documentos**, como se segue:

(...)

O contribuinte não apresentara resposta. Assim, foi seguidamente reintimado, em seguida a apresentar:

(...)

Em seguida, **em 17/07/2019, foi intimado, com posterior reintimação em 05/08/2019, para apresentar a documentação concernente a movimentação financeira no valor de R\$ 62.742.055,55**, conforme se segue:

(...)

Em 26/08/2019 o contribuinte apresentou documentos e planilha com justificativa da movimentação financeira. Fls.187. Em seguida, em 04/09/2019 o contribuinte apresenta complementação de documentação para justificar a movimentação financeira, e ainda faz a seguinte declaração: Fls.234

“... seguem em anexo os Termos de Operação com a Brasil Securitizadora ... os termos nunca eram assinados, apenas formalizados por termo a cada operação ... Outros empréstimos não tem contrato ...”

Da análise dos contratos enviados, a Fiscalização constatou que realmente não tem qualquer assinatura. Portanto, concluiu-se que não sendo um documento hábil e idôneo para comprovar as operações de empréstimo/mútuo.

Na construção dos valores a serem comprovados, a Fiscalização então excluiu os depósitos de mesma titularidade, dos valores a serem justificados. **Integraram então os valores não comprovados os empréstimos que: ou não tinham contratos assinados, ou sequer tinham contratos e as operações que apontavam como Operação Comercial** (Recebimento Clientes; Depósito; Desconto de Título; Desconto de Duplicata; Cobrança), foram consideradas como Receitas da Atividade do contribuinte.

Do valor intimado a justificar, no total de R\$ 62.742.055,55, restou o valor de R\$ 45.482,106,79 como Receita Omitida, sendo que R\$ 10.868.489,83 são de valores informados como Empréstimos. Mesmo intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea para comprovar os valores mencionados como empréstimos, simplesmente informa que os contratos não têm assinatura e muitos empréstimos sequer tem contrato (Fls.241)

Logo, a Fiscalização entendeu haver os pressupostos de fato e direito da omissão de receita, por presunção legal, devido à falta de comprovação da movimentação financeira. Foi computada como receita omitida o valor de R\$ 45.482.106,79.

1.2 ARBITRAMENTO DO LUCRO

Diante das irregularidades mencionadas e considerando as vultosas quantias de recursos financeiros movimentados em conta corrente sem comprovação da origem, a Fiscalização entendeu que deveria ARBITRAR o lucro do contribuinte.

Vale esclarecer que o arbitramento do lucro é uma das modalidades para se calcular o lucro do contribuinte.

Dentre as hipóteses do arbitramento do lucro, está a situação em que a escrita fiscal e contábil do contribuinte é imprestável para a apuração da Receita Operacional e/ou Lucro para o devido cálculo dos tributos e contribuições federais.

Os depósitos não comprovados foram considerados receita omitida, servindo como base de cálculo para o arbitramento.

Enquadramento Legal: Art.530, incisos I e II do RIR/99 c/c Art.603, incisos I e III do RIR/2018 - Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018.

2 DAS IRREGULARIDADES/INFRAÇÕES

2.1 OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL

Foi considerada a receita do contribuinte como omitida por presunção legal, devido à falta de comprovação da movimentação financeira.

A base de cálculo da receita omitida foi obtida pelos valores não comprovados, excluindo-se aqueles que advindos de contas de sua própria titularidade

2.2 ARBITRAMENTO

Sobre a modalidade da aferição dos tributos omitidos, **a Fiscalização realizou o arbitramento de ofício devido a imprestabilidade da sua contabilidade, visto que nenhuma movimentação, nem mesmo os alegados empréstimos foram contabilmente registrados.**

2.3 MULTA DE OFÍCIO

Foi cobrada a multa de ofício sobre os valores omitidos, com base no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (...).

2.4 LANÇAMENTO REFLEXO

Também foram realizados os lançamentos dos tributos reflexos, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**) e Contribuição para o **PIS/PASEP, utilizando-se o mesmo suporte fático** e elementos de prova da tributação do imposto de renda.

Os demonstrativos de apuração constam do Auto de Infração.

3 SOLIDARIEDADE PASSIVA

Lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, **em face de conduta tipificada no artigo 135-III do Código Tributário Nacional (CTN), para os sócios com poderes de gerência:**

01 – Cristiano de Bem Cardoso – CPF 029.477.099-26.

4 DA IMPUGNAÇÃO

A IMPUGNANTE, CCX Empreendimentos Imobiliários LTDA, apresentou sua defesa em 18/12/2019.

Em seu **pedido**, a Impugnante solicita:

- (a) Solicita prorrogação do prazo para apresentação de defesa;
- (b) **Anulação parcial dos autos, por não estarem motivados;**
- (c) **O acolhimento da documentação apresentada, excluindo os valores relativos à empréstimos e créditos, considerando-os como depósitos comprovados.**

A impugnação tem como base os seguintes motivos:

Inicialmente, **alega cerceamento do direito de defesa pois a ciência da autuação ocorreu no dia 29/11/2019, a liberação dos autos eletrônico junto ao E-CAC ocorreu tão somente em 09/12/2019**, após contato com o auditor fiscal via telefone e e-mail (doc. 03), sete dias após a abertura do prazo para impugnação, reduzindo assim o prazo de defesa;

Alega ausência de motivação, que a Fiscalização teria de forma genérica e simplista entendido que os documentos apresentados não seriam hábeis e idôneos à comprovação do empréstimo/mútuo, pela ausência de assinatura;

Assim, solicita que os documentos das fls 235/554 sejam considerados no cálculo dos tributos;

Alega que os valores transacionados em conta corrente não poderiam ser caracterizados como receita bruta, que **os empréstimos estariam comprovados e que o rito atual, de transações virtuais, buscando agilidade, acabam por prescindir da assinatura**;

Alega que o e-mail da Brasil Securitizadora, fls 235 e 236, demonstram a natureza dos empréstimos;

Alega que o auditor poderia ter apresentado nova intimação, informando a insuficiência ou irregularidade dos documentos, e **que poderia ter apresentado intimação às instituições financeiras**;

Alega que as justificativas do contribuinte não foram integralmente acostadas aos autos, que as folhas 187 a 205 se refeririam ao período de 01/2015 a 09/2015, estando ausentes os períodos de 10/2015 a 12/2016, que tais documentos foram acostados aos autos, conforme fls 206 a 233. **Dada essa omissão, solicita a determinação da diligência à DRF, pois não se saberia se esses documentos foram analisados pela Fiscalização**;

Apresenta documentação a respeito às duas operações financeiras:

Capital de giro nº. 211.811.790 com limite de R\$ 134 mil, utilizado conforme propostas no valor individual de R\$ 97.573,88 em 07/12/2015 e R\$ 34.426,12 em 12/01/2016 – observado que os valores foram creditados em quantia inferior pelo desconto de taxas;

Capital de giro nº. 211.811.433 com limite de R\$ 227 mil, utilizado conforme proposta em anexo em 15/01/2015, e no valor de R\$ 40.400,00 em 05/02/2016 - observado que os valores foram creditados em quantia inferior pelo desconto de taxas;

Alega multa com caráter confiscatório;

(...) (grifei)

Em sessão de julgamento realizada em 07/10/2020, a 8ª Turma de julgamento da DRJ01 negou procedência à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2015 e 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM.

Caracterizam-se como receitas omitidas os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITA.

Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco prevista na Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Matérias: Responsabilidade e Arbitramento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigências reflexas realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, à COFINS e à contribuição para o PIS.

Contribuinte principal cientificado em 27/10/2020 (fls. 2.077). Responsável solidário, no dia seguinte.

Às fls. 2.023, consta termo de revelia do sujeito passivo solidário.

A recorrente interpôs, em 26/11/2020, o recurso voluntário de fls. 2.081 e ss. Em síntese, a defesa reprisou as razões impugnatórias, exceto pela ausência de manifestação contrária ao que, em sede de primeira instância, denominou “*caráter confiscatório da multa de ofício*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

De plano, é preciso consignar a ausência de defesa, desde a primeira instância de julgamento, quanto ao arbitramento do lucro e à imputação de responsabilidade solidária. Tratam-se, pois, de questões fora da lide e que, por tal natureza, persistirão em seus efeitos, acaso o lançamento – no todo ou em parte – seja mantido no presente julgamento.

Preliminarmente, a recorrente pugna pela realização de diligência, para que se determine a juntada aos autos da documentação que teria sido enviada, por e-mail, à fiscalização, mas que não teria integrado o p.p.

Especificamente, a recorrente alude a documentos que, em tese, comprovariam a origem dos depósitos bancários compreendidos no período de outubro a dezembro de 2016. Nesse sentido, afirma que a autoridade fiscal juntou aos autos somente a planilha que se refere ao período de janeiro a setembro daquele ano.

Refere, assim, ter ocorrido cerceamento ao seu direito de defesa. Com espeque em tal argumento, ao mesmo tempo em que pede a baixa dos autos em diligência, alude, de passagem, à nulidade do feito fiscal.

Sob o mesmo tema “cerceamento de defesa”, mas com precária conexão ao antes discorrido, refere-se à “redução do prazo legal expressamente consignado na lei (30 dias)”, afirmando ser seu direito o “acesso à íntegra do processo administrativo de fiscalização no intuito de cotejar as informações lançadas na autuação com os documentos constantes dos autos”.

Com vistas a tudo que consta do p.p., nota-se que a retórica de defesa, em sede de recurso voluntário, truncou aquilo que fora exposto de modo mais distendido na impugnação.

O relato da decisão de primeira instância bem demonstra que lá os fundamentos de defesa para alegação de cerceamento foram dois: (i) “as justificativas do contribuinte não foram integralmente acostadas aos autos, (...), estando ausentes os períodos de 10/2015 a 12/2016”; e (ii) “a ciência da autuação ocorreu no dia 29/11/2019, [mas] a liberação dos autos eletrônico junto ao E-CAC ocorreu tão somente em 09/12/2019”.

Aclarada a pretensão defensiva, afirmo que não lhe assiste razão quanto ao tema.

Sobre o carreamento ou não aos autos daquilo que, em sede persecutória, é disponibilizado à autoridade que preside o feito, é preciso esclarecer que a ação fiscal, como sói ser qualquer procedimento de investigação conduzida pelo Poder Público, é medida inquisitorial. Assim, sob os auspícios de clássica doutrina, o direito à ampla defesa e ao contraditório só se inicia na fase processual.

Tal carácter inquisitivo do procedimento fiscal autoriza o Estado a atuar de forma unilateral, se assim melhor lhe aprouver para a elucidação do objeto investigado. De tal modo, acaso esclarecimentos prestados pelo administrado sejam reputados inócuos à causa em questão,

não está a autoridade fiscal obrigada a reagir ao que lhe é apresentado, tampouco a carrear aos autos todos os elementos de informação que lhe forem entregues.

É oportuno, ainda, esclarecer que documentos que, em sede procedimental, são meras peças de informações prestadas à autoridade fiscal, transmutam-se em elementos de provas, acaso trazidos aos autos na fase processual.

Assim, no exercício de seu pleno direito ao contraditório e à ampla defesa, o sujeito passivo não apenas pode como deve juntar como prova – frise-se, em sede processual – todos os elementos que reputar de valia para o deslinde do caso em seu favor. E isso, por óbvio, inclui todos os documentos que, por alguma razão, foram reputados de baixa ou nenhuma relevância pela autoridade encarregada da persecução.

Não obstante, o que se colhe do caso concreto é que, quanto aos elementos com ausência nos autos reclamada, a recorrente não se desincumbiu do chamado “*ônus da prova*” que o CPC lhe oportuniza no artigo 373, II (“*O ônus da prova incumbe: (...) ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*”), para afastar a presunção em favor do Fisco, contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Bastava, a toda evidência, que novas cópias do antes supostamente entregues no curso da ação fiscal viesse aos autos com a impugnação ou o recurso voluntário.

Como se vê, o tal “*ônus*” consiste, em verdade, numa faculdade legal que a recorrente, por seus próprios desígnios, deixou passar em branco. Sobre tal proceder, já tive a oportunidade de lecionar (*in* Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2022) o seguinte:

Há que se observar que o termo “ônus” não é a melhor denominação para a possibilidade processual, conferida à parte, de produzir prova. Numa escala de graus do valor liberdade – que em sua forma plena é identificada como “direito” – é possível identificar sua progressiva mitigação pela “faculdade”, pelo “ônus”, pela “obrigação” e pela “sujeição”, as duas últimas associadas aos “deveres”.

Dito de outra forma, partindo-se de uma situação de titularidade de um direito, numa crescente supressão da liberdade, tem-se a faculdade, depois o ônus e, por fim, o dever. Este pode restar configurado sob a forma de uma obrigação ou, numa intensidade maior, como sujeição.

A sujeição representa a absoluta falta de liberdade do indivíduo diante de um comando normativo que o vincula ao Estado, e cujo descumprimento lhe acarreta sanções aplicadas com base no poder de império. A obrigação impõe determinada conduta perante ente público ou particular que, acaso descumprida gera consequências, no mais das vezes, patrimoniais.

Diante do ônus, o sujeito tem a escolha de agir como bem lhe aprouver, e, diferentemente das duas outras situações, não incidirá em nenhum ilícito se atuar em desconformidade com o previsto, mas necessariamente colherá o resultado inverso do que a conformidade lhe traria. Na faculdade, o realizar ou não a ação é

uma escolha que se apresenta, sem relação direta com o resultado que será produzido.

Não só pelas consequências cominadas é possível distinguir os quatro estágios de mitigação da liberdade. O interesse tutelado em cada caso também varia. Enquanto na sujeição e na obrigação a vinculação se impõe no interesse alheio, no ônus e na faculdade o interesse é próprio. Por isso, a parte gravada com um ônus ou a qual compete uma faculdade não está obrigada a agir, mas possui um direito subjetivo disponível de agir.

Como visto, **é possível que a parte logre êxito numa lide sem que tenha se desincumbido, ao menos satisfatória ou plenamente, do chamado ônus da prova que sobre ela recaía. Por conseguinte, se o esforço probatório fosse, efetivamente, um ônus para a parte, sua realização deficiente lhe acarretaria necessariamente um resultado desfavorável no processo**, algo que só ocorre se a convicção do julgador se formar por verossimilhança.

Nessa linha de ideias, **a possibilidade de produzir prova é, perante o processo, uma faculdade da parte** (TOMÉ, 2016, p. 294-295) – ou um ônus imperfeito, para os que não desejam desautorizar a nomenclatura empregada pelo legislador – e, perante o Estado, um direito, que só pode ser negado em condições especialíssimas, diante das quais a prova se revele prescindível, impraticável ou ilícita. No direito processual tributário, tal constatação se aplica plenamente ao sujeito passivo, mas deve ser ressalvada quanto ao sujeito ativo.

Nas relações jurídico-tributárias, **se o chamado ônus da prova para o sujeito passivo é, em verdade, uma faculdade, contida num direito subjetivo disponível**, para o sujeito ativo é um dever, pois o procedimento administrativo tributário, a exemplo daquele que se encerra com o lançamento, é um dever consistente na apuração da situação jurídica como ela se apresenta no campo dos fatos sociais. (Grifei)

E, adiante, na mesma obra, arrematei:

Na formação das provas, o julgador é coadjuvante, pois não é o sujeito processual primariamente encarregado de lhes conferir existência. Com elas interage, sobretudo, para extrair a verdade que apresentam e, assim, formar sua convicção para decidir. Por isso, se diz que a verdade patrocinada pelos litigantes perece sem provas que lhe dê substância, uma vez que tal ausência subtrai cognoscibilidade ao labor decisório. A prova é o principal ponto de contato entre as atividades processuais do julgador e das partes, mas seus misteres sobre ela não se confundem: aquele deve fomentar a atividade probatória enquanto essas, como regra, devem realizá-la.

Acaso a produção de provas de ofício figurasse, no espectro de possibilidades processuais, ao lado da produção de provas pelas partes, podendo o julgador se pôr em busca da verdade como bem entender, a questão principal para o êxito

num processo seria ter a sorte de contar com a atuação de ofício da autoridade julgadora empática à causa.

Restando evidente que a instrução probatória tem incontestemente importância na persuasão racional julgador, revela-se a elevada importância que a prova tem para a promoção da justiça no caso concreto. Assim, **é oportuno recomendar a todos os sujeitos processuais que reconheçam o protagonismo das partes em matéria probatória**, afinal não pode haver dúvidas sobre os sujeitos que titularizam mister de tamanho relevo.

(...)

Já para os contribuintes é útil recomendar cautelas nos atos processuais praticados, mormente os de procedimento probatório. Quer nos atos em que afirmam seus direitos, quer nos que visem a desconstituição do direito da outra parte, é preciso que se deduzam argumentos coerentes com a pretensão manifestada, bem assim que, regra geral, se faça prova do que fora argumentado.

Entretanto, por vezes, o contribuinte discorre longamente sobre sua versão dos fatos, depois expõe o direito material que entende ser aplicável ao caso e, quase sempre, subsuma um ao outro, construindo sua retórica argumentativa. Não obstante, falha em trazer a prova daquilo que alega, seja por simplesmente não exercer sua faculdade de produzir prova, seja por amontoar documentos sem referenciá-los ou apontar a utilidade probatória deles para o caso concreto. Não por acaso, a doutrina repreende a atuação desleixada na juntada de provas:

(...)” (Grifei)

Assim, a opção da recorrente por não juntar ao processo – em quaisquer de suas instâncias – os documentos que indica que encaminhou à autoridade fiscal pelos e-mails de fls. 206 a 233, se traduz no livre exercício do seu direito de defesa, não podendo, por conseguinte, significar simultaneamente qualquer tipo de cerceamento a tal previsão constitucional.

O não fazer consentido em lei é uma liberdade jurídica, contra a qual não deve atuar o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, para que o julgador supere o atuar da parte. Com mais razão ainda quando isso seja levado a efeito para superar a inação do titular do pretense direito, ante a possibilidade de isso significar flerte com a imparcialidade.

Adicionalmente, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa por retardo na obtenção de acesso integral aos autos. Nesse sentido, irretocável a decisão de primeira instância, que deve ser mantida por seus próprios fundamentos:

O impugnante alega cerceamento do direito de defesa pois a ciência da autuação ocorreu no dia 29/11/2019, a liberação dos autos eletrônico junto ao E-CAC ocorreu tão somente em 09/12/2019, após contato com o auditor fiscal via telefone e e-mail (doc. 03), sete dias após a abertura do prazo para impugnação, reduzindo assim o prazo de defesa.

Sobre tais fatos, observo que **o contribuinte foi cientificado via AR, nº OI233315189BR, cujo recebimento se deu em 29/11/2019. Dentre o conteúdo encaminhado estão a Autuação, o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Encerramento Parcial da Fiscalização.**

Logo, mesmo que a documentação não tivesse sido liberada eletronicamente ao contribuinte na data de 29/11/2019, **este tinha em suas mãos a documentação necessária para construção da sua defesa.**

Portanto, o prazo de defesa iniciou-se em 29/11/2019, com a regular notificação do contribuinte.

O contribuinte foi regularmente notificado, não tendo demonstrado qualquer mácula na sua capacidade de se defender, tanto que o fez, vindo aos autos.

Concluo que não ocorreu cerceamento no direito à sua defesa. (Grifei)

De fato, as alentadas e robustas defesas oferecidas nas duas instâncias processuais demonstram ausência de mácula do direito da recorrente.

Diante dos fatos, indefiro os pedidos de diligência e de nulidade do lançamento, em razão de revelar-se inócua qualquer cerceamento de defesa.

Indo ao mérito, é relevante anotar que o lançamento hostilizado decorreu de presunção legal. Sobre a questão probatória que circunda tal instituto, na mesma obra que já referi neste voto, assim me posicionei:

Nem todos os fatos precisam ser provados. É o caso dos notórios e dos incontroversos, bem como daqueles em favor dos quais haja presunção legal. Mas é importante notar que o que se afasta nesses casos é o ônus da prova, não o ônus da argumentação.

(...)

Diante de uma presunção legal, basta a parte a quem lhe aproveite demonstrar a ocorrência do fato que autoriza o emprego da presunção, sendo dispensada a prova do fato que a partir de tal quadro se faz presumir. A diferença entre as situações em que a presunção é relativa daquelas em que se trata de hipótese absoluta é que, no primeiro caso, a parte adversa pode fazer prova de fatos que contrariam o fato presumido, possibilidade vedada quando se está diante de presunção absoluta. **O fato presuntivo, é claro, sempre pode ser atacado.**

(...)

As presunções não se confundem com as ficções, ainda que comparadas ambas em suas modalidades legais. Enquanto a presunção é o convencimento antecipado e declarado em lei acerca de uma provável verdade obtida mediante fato conhecido e conexo, a ficção é uma criação legislativa que atribui a um fato social uma valoração jurídica diferente daquela que normalmente lhe seria atribuída. Assim, o que diferencia esses dois institutos é o relacionamento que estabelecem entre os fatos conhecido e desconhecido: enquanto **na presunção se**

pressupõe um liame que seria naturalmente provável, na ficção essa relação resulta em sabido falseamento da realidade. (HARET, 2010, p. 251-261)

Importante reprimir, então, que, cada qual conforme suas especificidades, fatos notórios, incontroversos ou legalmente presumidos não carecem de provas. Devem, contudo, sempre ser alegados por quem pretende vê-los influírem no resultado da lide. Além disso, a aceitação da existência de fato de quaisquer dessas espécies pelo julgador não implica, necessariamente, que a decisão será em favor daquela parte que lhe trouxe aos autos. (Grifei)

A lição acima transcrita revela que, diante de uma presunção, dispensa-se a prova do fato presumido (CPC, art. 374, IV), desde que esteja demonstrado o fato presuntivo.

No caso dos autos, o fato presuntivo é a “*carência de origem de depósitos bancários*”, situação que autoriza a afirmação do fato presumido “*omissão de receita*”.

Assim, a não identificação da origem do numerário – fato presuntivo – é situação que não dispensa prova acusatória de sua ocorrência, com mais rigor ainda quando a partir de tal demonstração se presumirá uma infração tributária.

A insuficiência de prova do fato presuntivo seguida da afirmação do fato presumido transmuta a presunção em ficção, algo que não se pode admitir acaso ausente autorização legal para tanto.

Na espécie, de um total de R\$ 45.482,106,79 depósitos tomados como sem origem – e, por conseguinte, considerados como receita omitida –, R\$ 10.868.489,83 foram classificados pela defesa como empréstimos contraídos junto a terceiros. A diferença não contou com nenhum esforço defensivo.

A demonstração de tais empréstimos contou com a apresentação, pela recorrente: (i) de contratos de mútuo não assinados, mas acompanhados de e-mails sugestivos de relação jurídica com o suposto credor; e (ii) de contratos de crédito para capital de giro.

Quanto a ambas as espécies de contratos, os posicionamentos das autoridades fiscal e julgadora de primeira instância foram idênticos, sem quaisquer vestígios de mudança de critério jurídico.

Relativamente aos contratos de fornecimento de capital de giro, anotou-se falta de coincidência de datas e valores.

Com a máxima vênia, tal entendimento não se coaduna com a natureza dessa espécie contratual, em que a os recursos contratados são disponibilizados sob demanda, e não na data em que o contrato é firmado – ou qualquer outra prevista no pacto.

Tal característica já se anuncia na cláusula primeira desses contratos (tal qual aquele de fls. 1.947 e ss), em que se alude a um “*crédito rotativo*”, para “*capital de giro*” e com o credor “*transferindo (...) as respectivas importâncias, quando liberadas, para crédito na conta corrente de depósito*”, na condição de que tal transferência “*estará condicionada à existência, na*

ocasião, de disponibilidade de recursos orçamentários, bem como às demais condições registradas neste instrumento”.

Já quanto aos contratos de empréstimos não assinados, porquanto teriam sido contratados eletronicamente, as razões denegatórias fundam-se em critérios de validade dos contratos no âmbito cível.

É de se notar a respeitável e acurada explanação legal e doutrinária, contida na decisão recorrida, acerca da relevância da assinatura em contratos, inclusive quando firmados por via eletrônica.

Ocorre que todo o racional decisório se moldou sobre o prisma da validade formal dos contratos nos ramos civil e empresarial do Direito.

Naquelas esferas da ciência jurídica, a estrita observância da forma é providência salutar, no sentido de garantir a estabilidade do avençado, inclusive, mas não apenas, contra terceiros.

Mas não se pode perder de vista que, em sede de direito tributário, a substância prevalece sobre a forma, ante a forte presença do princípio da verdade material na regência das relações entre o Fisco e o contribuinte.

De tudo que se leciona sobre verdade material em matéria tributária, calha a fiveteleta as atemporais palavras do professor Hugo de Brito (*in* Processo Tributário, 4ª ed., Atlas, p. 30): *“a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes”.*

Insta frisar que a lição acima não autoriza o afastamento da presunção legal de omissão de receitas. Dito de outro modo, o princípio da verdade material não opera a obrigação de se provar a infração que a lei autoriza presumir. Mas, tal princípio fundamenta a exigência de demonstração material inequívoca do fato presuntivo.

No caso em tela, a materialidade requerida do fato presuntivo – ausência de origem para os valores depositados – se opera no plano da prova negativa do fato excludente da ilicitude, afinal à Fiscalização incumbe demonstrar a *“ausência”*.

Sob tal contexto, não se pode reputar impossível a prova negativa – o que muito se faz ao confundi-la ou equipará-la à prova diabólica.

A prova negativa que, em situações como a presente, se requiere da Fazenda é a demonstração da insuficiência da materialidade tentada pelo contribuinte.

Tão simples quanto isso.

A demonstração a *“insuficiência”*, caracteriza a *“ausência”* que, uma vez apresentada nos autos faz a *“prova negativa”* que socorre os interesses da Fazenda.

Assente que a mecânica necessária para o esforço probatório da acusação, devemos nos voltar para como performou a Fiscalização na demonstração do fato presuntivo.

Ora, se o que se pretendia mostrar era a ausência de origem, não havia outro meio que não a demonstração da inexistência dos contratos. Ou seja, a inocorrência dos fatos qualificados como “mútuos”.

Pois bem. A inocorrência dos mútuos, para ser demonstrada sob o prisma do Direito Civil, desafia a confrontação do fato alegado pela defesa com seus planos definidos pela “escada pontiana”, quais sejam: existência (agente, vontade, objeto e forma), validade (opera a qualificação dos quatro requisitos do plano anterior) e eficácia (condições externas, como condição, termo ou encargo).

E, ainda sob a ótica civilista, os contratos do caso presente – mesmo sendo reputados existentes, ante a forma escrita – não alcançam o plano da validade, em razão da carência de forma prescrita em lei, por ausência de assinatura.

Mas, esse não deve ser o ângulo de visada dos negócios jurídicos, para fins de repercussão na esfera tributária. O princípio da verdade material impõe que se perquiria a eficácia, o que se faz a partir da busca de efeitos externos e concretos do ato, ainda que formalmente inválido. E isso não foi feito no caso concreto.

Sem embargos, havia somente uma contraparte nos mútuos, de modo que a prova negativa que ora se exige da fiscalização não seria diabólica. Quando menos, seria possível diligenciar junto à instituição financeira, para que se apurasse a concessão do empréstimo. Aliás, essa mesma providência poderia ter sido tomada relativamente ao contrato de capital de giro.

Sendo assim, da base de cálculo do lançamento deve ser subtraída a parte referente aos empréstimos – mútuos financeiros e fornecimento de capital de giro.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar da base de cálculo o montante de R\$ R\$ 10.868.489,83.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra