



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.001238/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-008.617 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente IVONE CONSUELO DA SILVA SCHITINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

Incabível a declaração de existência de cerceamento de defesa eis que garantido ao sujeito passivo o exercício do contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes

ÔNUS DA PROVA DO RECORRENTE

Quanto ao ônus da prova do particular, o Decreto n. 70.235/72, prescreve no 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".

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.)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-008.617 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12898.001238/2009-21

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 177-190) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Houve cerceamento de defesa por estar ausente a fundamentação legal apta a legitimar a autuação. Além disso, não houve fiscalização à pessoa jurídica Instituto Educacional Imaculada Conceição LTDA., que foi o real beneficiário da indenização paga pela empresa General Elétric do Brasil S/A. Não há suporte legal para desconsiderar a relação jurídica entre o mencionado instituto e a empresa General Elétric do Brasil S/A, o que caracteriza ausência de fundamentação e ofensa ao princípio da motivação. Portanto, é nulo o ato que constituiu o crédito tributário.
- b) A decisão recorrida diverge do quanto afirmado pela auditoria fiscal no que se refere a propriedade dos valores.
- c) A autuação confunde a pessoa física da recorrente com a pessoa jurídica do Instituto Educacional Imaculada Conceição LTDA. Para tributar os valores em questão, o Fisco deveria ter iniciado procedimento fiscal em face da pessoa jurídica.
- d) Inexiste a lei ordinária de que fala o parágrafo único do art. 116 do CTN, a qual permitiria às autoridades administrativas a desconsideração de negócio jurídico com indícios de dissimulação. Aplicar o referido regramento sem lei ordinária regulamentadora resulta em ofensa ao princípio da legalidade.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fl. 190):

Face a todo o exposto, demonstrada está a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim de CANCELAR o débito fiscal reclamado para que se faça a mais legítima JUSTIÇA.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF n.º 0719000/00923/08 (fls. 2-115) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Ivone Consuelo da Silva Schittini (CPF n.º 129.139.367-68), referente a fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 (ano-calendário de 2005). A autuação alcançou o montante de R\$ 3.672.774,62 (três milhões seiscentos e setenta e dois mil setecentos e setenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) (fl. 63). A notificação aconteceu em 30/10/2009 (fl. 108).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 61-64) que a fiscalização foi instaurada em razão do fato de a contribuinte ter declarado em sua DIRPF relativa ao período mencionado, nos Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, no ítem Lucros e Dividendos Recebidos o valor de R\$ 6.225.200,00 e na Declaração de IRPJ em Lucros e Dividendos Distribuídos o valor de apenas R\$ 107.844,75.

Consta do referido Termo o seguinte relato:

A interessada foi intimada em 04/03/2008 no Termo de Início da Ação Fiscal a comprovar o efetivo recebimento do valor de R\$6.225.200,00 declarado a título de Lucros e Dividendos / Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, através de documentação hábil e idônea, individualizando a fonte pagadora e a forma de recebimento, e a escrituração contábil relativa à operação. Foi intimada ainda a apresentar os extratos bancários de sua conta-corrente e da conta da pessoa jurídica distribuidora dos lucros, e o Contrato Social da empresa e alterações.

Atendendo à solicitação inicial e aos Termos subsequentes, a fiscalizada esclareceu que o valor recebido de R\$6.225.200,00 referia-se a uma ação indenizatória impetrada pelo Colégio Imaculada Conceição Ltda, CNPJ 33.493.453/0001-56, de propriedade da fiscalizada, contra a Empresa General Electric do Brasil S.A, julgada procedente e homologada em abril de 2005. Apresentou na ocasião cópia de um cheque do Banco Itaú com o depósito em 20/04/2005 no valor de R\$2.221.208,00 em favor do Colégio e o Mandado de Pagamento no valor de R\$4.778.792,00 conforme estabelecido no Instrumento Particular de Transação celebrado entre as partes em 22/04/2005. Apresentou, ainda, cópias dos extratos bancários da conta de nº 67495-0, Agência 0309, do Banco Itaú, da empresa – Colégio Imaculada Conceição – com um depósito de R\$2.221.208,00 no dia 22/04/2005 e outro no valor de R\$4.380.000,00 no dia 02/06/2005, bem como o extrato de conta-corrente de Carlos Eduardo S Schitini - filho da contribuinte e titular da conta conjunta com sua mãe, Sra Ivone, de nº 01597-2, Agência 0309, do Banco IWO com um depósito de R\$ R\$4.380.000,00 no dia 02/06/2005 e outro de R\$1.893.000,00 no dia 25/05/2005 ambos oriundos de transferência da conta do Colégio Imaculada Conceição (nº 67495-0, Agência 0309, do Banco Itaú). Apresentou ainda o Livro Diário de nº224 da empresa – Colégio Imaculada Conceição - com os lançamentos contábeis relativos ao ano-calendário de 2005. Deve-se mencionar que do montante de R\$6.600.000,00 (2.221.208,00 + 4.378.792,00) foi deduzido o valor de R\$374.800,00 relativo aos honorários advocatícios, chegando-se ao valor líquido de R\$6.225.200,00 declarado.

[...]

A contribuinte, intimada a comprovar o valor de R\$6.225.200,00 declarado como Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis/ Lucros e Dividendos Recebidos, na Declaração do IRPF de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2005, não logrou comprovar através de documentação hábil e idônea a operação de distribuição de lucros na empresa Colégio Imaculada Conceição, no valor citado (R\$6.225.200,00) em nome da qual foram feitos os depósitos relativos à ação indenizatória contra a General Electric. Analisando os lançamentos contábeis da empresa — Livro Diário — referentes aos depósitos de R\$2.221.208,00 e de R\$4.378.792,00 recebidos da citada ação, verificou-se que a entrada e a saída dos recursos foram contabilizadas no mesmo dia e a transferência dos mesmos para a sócia/contribuinte Sra Ivone não foi contabilizada adequadamente, não havendo na escrituração a entrada dos valores a nenhum título, para posteriormente ser distribuído aos sócios como lucro distribuído. Por conseguinte, a operação de Distribuição dos Lucros para os sócios, alegada, para efeito da isenção pleiteada na Declaração do IRPF da contribuinte não pode ser considerada como tal. Como os valores envolvidos na transação pertenciam à proprietária da escola, Srª Ivone, estamos considerando que o valor da indenização seria dela, tendo a empresa sido utilizada apenas como intermediária da transação de recebimento da indenização.

Por fim, ressaltamos mais uma vez, que não houve operação contábil a qualquer título para respaldar a transferência dos recursos para a sócia e que a empresa, inclusive, no ano-calendário de 2005 declarou na DIRPJ como Lucros Distribuídos aos Sócios apenas o valor de R\$107.844,75. Por tudo isso estamos considerando os valores — R\$6.225.200,00 - como Outros Rendimentos (ação indenizatória) e portanto tributáveis na Declaração do IRPF da contribuinte.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Declaração de Ajuste Anual da contribuinte, do exercício de 2006 (fls. 3-9); ii) Termo de início da ação fiscal, intimações, termos de ciência e continuação de procedimento fiscal e respostas da contribuinte (fls. 10-14, 20 e 21, 33-35 e 53-60); iii) Alterações contratuais do Instituto Educacional Imaculada Conceição LTDA. (fls. 15-19); iv) Relacionados a pagamentos realizados pela General Electric do Brasil ao Instituto Educacional Imaculada Conceição LTDA. (fls. 22-28); v) Diário geral do Instituto (fls. 29-32); vi) Relacionados ao processo judicial que resultou na indenização paga pela General Electric do Brasil ao Instituto (fls. 36-52); vii) Informações

acerca de operações imobiliárias relativas a contribuinte (fls. 71-103 e 109-115); viii) Termo de arrolamento de bens e direitos (fls. 106 e 107).

A contribuinte apresentou impugnação em 23/11/2009 (fls. 117-119) alegando que:

- a) Os documentos constantes do processo indicam que o valor da indenização em questão pertencia ao Instituto, sendo oriundo de ação judicial que movia em face da General Electric do Brasil LTDA. O montante remetido à impugnante não poderia se tratar de distribuição de lucros pois foi transferido em meados de 2005, não ao final do ano quando seria então apurado o lucro com o fechamento do ano fiscal.
- b) O Auto de Infração não apresenta embasamento legal apto a sustentar o crédito tributário cobrado, o que implicou cerceamento de defesa.

Foram anexados pela contribuinte mais documentos relativos ao processo judicial já mencionado (fls. 137-153) e ao livro diário do Instituto (fls. 154-157).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº12-53.008, de 21 de fevereiro de 2013 (fls. 162-167), 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

Exercício: 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁRIA.

Cabe à contribuinte demonstrar a natureza do rendimento recebido, a fim de possibilitar a Administração Tributária promover a respectiva classificação jurídica, com vistas a verificar a incidência ou não do imposto de renda, à luz da legislação de regência da matéria.

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 27 de junho de -2013 (fl. 173), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 22 de julho de 2013 (fls. 177-190). 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 parcialmente, deixando de conhecer das matérias preclusas (“b”, “c” e “d”).

Mérito

1 Da inexistência de cerceamento de defesa

Incabível a declaração de existência de cerceamento de defesa eis que garantido ao sujeito passivo o exercício do contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Observe-se, inclusive, a manifestação da DRJ neste sentido (fls. 165):

No Termo de Verificação, a Autoridade Fiscal explica a motivação da autuação da contribuinte por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e, de forma congruente, o enquadramento legal que trata da sujeição ao imposto de renda dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas.

A autuação tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na apuração de que, a interessada informou, em sua Declaração de Ajuste, o recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros distribuídos, e, intimada, não comprovou a natureza isenta dos rendimentos auferidos.

Note-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial. No processo administrativo o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência (art. 56 do Decreto no 7.574/11), na chamada fase do contencioso, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, tendo a contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum ato administrativo dificultou ou impediu a interessada de apresentar sua impugnação e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal. Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar a alegação de cerceamento de defesa.

Não há que se falar em cerceamento de defesa. 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, “estretar 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 *preluem*.

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. Observo, 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 *onus 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 quid 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 positividade 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.

Conforme amplamente disposto na decisão da DRJ, o recorrente realmente não comprovou a origem dos recursos (fls. 165-167):

Quanto à omissão de rendimentos, no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade autuante explica que procedeu à intimação da Contribuinte para comprovar o recebimento de lucros distribuídos, no valor de R\$6.225.200,00, informados na Declaração de Ajuste Anual, exercício 2006, entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (fl.06).

Em resposta, a Contribuinte apresentou documentos relativos à ação indenizatória movida pelo Instituto Educacional Imaculada Conceição, do qual é sócia majoritária, em face da General Electric do Brasil S.A., bem como parte da contabilidade do Instituto (fls. 15/18, 22/32, 34/52).

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, os documentos apresentados noticiam que o Instituto Educacional Imaculada Conceição Ltda propôs Ação Ordinária de Reparação de Danos Morais e Materiais contra a General Electric do Brasil S.A., julgada procedente (fls. 36/42). Na fase de execução, as partes assinaram Instrumento de Transação, para acerto das contas (fls. 43/51).

Verifica-se que em decorrência da execução, o Instituto Imaculada Conceição recebeu em conta de sua titularidade junto ao Banco Itaú dois depósitos: um de R\$2.221.208,00, em 22/04/2005, e outro de R\$4.380.000,00, no dia 02/06/2005 (fls. 27/28).

A Contribuinte apresentou extrato bancário de conta bancária própria, conjunta com seu filho, o qual demonstra que ela recebeu transferências da conta do Instituto Imaculada Conceição de R\$1.893.000,00, em 25/05/2005, e de R\$4.380.000,00, em 02/06/2006 (fls. 25/26).

Na contabilidade da instituição, consta um registro inadequado de caixa a banco e banco a caixa (fls.29/32). Ou seja, o valor não foi levado ao resultado da empresa e, por consequência, não poderia ter sido distribuído.

Os documentos apresentados demonstram que a ação foi movida pelo Instituto e, por consequência, os rendimentos auferidos em decorrência da decisão judicial lhe pertencem.

Resta evidenciado também que o valor de R\$6.273.000,00 foi transferido pelo Instituto para a contribuinte, ou seja, ela efetivamente recebeu o rendimento.

Instada a comprovar a natureza do rendimento recebido do instituto (se pro labore ou lucros distribuídos, por exemplo) repita-se que consignado em sua Declaração como isento (fl.06), a Contribuinte não logrou apresentar os esclarecimentos pertinentes. E tampouco o faz agora em sua impugnação.

Mostra-se inconformada pelo fato de a Autoridade atuante mencionar lucros distribuídos, mas tal fato decorre das informações registradas por ela própria em sua Declaração de Ajuste.

Fato é que os rendimentos foram pagos a ela.

Cumpra esclarecer que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, e a incidência do imposto independe da denominação do rendimento, da origem e da forma de percepção.

O Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99, em seu artigo 37, define que constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Por sua vez, o artigo 38 do RIR/99 estabelece que a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando, para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, parágrafo 4º da lei no 7.713/88).

De outra parte, o artigo 39 do RIR/99, enumera exaustivamente as situações em que os rendimentos auferidos serão considerados isentos ou não tributáveis. Ressalte-se, neste ponto, que a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, como determina o artigo 111 do CTN.

A Autoridade Fiscal cumpriu sua função e demonstrou o recebimento do rendimento pela Contribuinte.

Caberia a ela, em face da autuação, apresentar provas da natureza isenta dos rendimentos, conforme registrado em sua Declaração. Mas, como já dito, ela nada trouxe aos autos. O fato de registrar esses rendimentos como isentos em sua Declaração não é suficiente para atestar essa condição.

Esclareça-se que restou comprovada a natureza do rendimento recebido pelo Instituto, decorrente da ação ordinária ajuizada por ele. Mas a natureza do repasse para a Contribuinte não restou esclarecida e tal informação é essencial para a classificação correta dos rendimentos como tributáveis ou como isentos e não tributáveis.

Assim, diante da ausência de provas quanto a natureza isenta desses rendimentos, agiu corretamente a Autoridade Fiscal ao proceder a sua inclusão na base de cálculo do IRPF.

É importante ressaltar que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório. Sem razão, portanto, a recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle