



Processo nº	13502.001152/2009-67
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2301-008.644 – 2^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	14 de janeiro de 2021
Recorrente	DARLAN DE LIMA AZI
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

SÚMULA CARF 29. OBSERVÂNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL

A Súmula CARF nº 29 que prescreve que “Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento” foi observada pela Autoridade Fiscal.

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 intitulado, 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 intitulado para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA DO RECORRENTE E PRECLUSÃO PARA A APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

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". 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.

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, Letícia Lacerda de Castro, Maurício 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. 620-624) em que a recorrente sustenta, em síntese:

a) A conta corrente que foi objeto de fiscalização se trata de conta conjunta de titularidade do recorrente e do Sr. Jorge Peton de Lima Azi. Não houve a intimação de todos os titulares para a prestação de esclarecimentos ao Fisco e, consequentemente, os valores que transitaram na conta não foram segregados na forma que exige a Lei. Sendo assim, há nulidade do lançamento nos moldes da Súmula CARF nº 29.

b) Não houve a omissão de rendimentos presumida pelo Fisco. Isso porque, conforme explicitado na defesa administrativa, sendo excluídos os valores de R\$ 154.000,00; R\$ 94.927,65 e R\$ 246.569,35, remanesce a diferença de R\$ 897,801,23, cuja origem foi comprovada nos autos por se tratar de "movimentação do Caixa" do recorrente. A partir da análise dos extratos já apresentados, verificam-se ingressos de recursos em dinheiro e em pequena monta, denotando a rotatividade inerente aos valores em caixa, sendo ilegal e arbitrário considerar todo depósito bancário como um rendimento obtido. É da jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes que os mencionados depósitos constituem meros indícios e, assim, não podem ser tributados isoladamente como se renda fossem.

c) Não ocorreu nenhuma das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual não cabe a aplicação da multa de ofício segundo a Súmula CARF nº 25.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

À vista de todo o exposto, requer este Recorrente:

(i) Seja reconhecida a nulidade mencionada do presente procedimento fiscal, ante a ausência de intimação de todos os co-titulares da conta conjunta objetivo de fiscalização, com base na Súmula nº 29 deste C. Conselho.

(ii) Acaso ultrapassado o pleito “(i)”, o que não se espera, tendo sido demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

(iii) Em caso de não reconhecimento do pleito “(ii)”, na remota hipótese de ser reconhecida por este Conselho a suposta omissão de receitas imputada a este Recorrente, importa destacar que não seria cabível a multa de ofício aplicada no auto de infração lavrado as fls. 574/581, uma vez que não houve, em nenhum momento a comprovação dos art. 71 a 73 da Lei nº 4502/64.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0510400/00034/09 (fls. 2-586) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Darlan de Lima Azi (CPF nº 017.957.325-04), referente a fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2006 a 31/12/2006. A autuação alcançou o montante de R\$ 643.015,74 (seiscentos e quarenta e três mil e quinze reais e setenta e quatro centavos) (fl. 574). A notificação aconteceu em 20/11/2009 (fl. 575).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação (fls. 576-579), consta o seguinte relato:

O contribuinte foi intimado em 16/03/2009 a apresentar extratos bancários de todas as contas correntes, poupanças e investimentos, mantidos em seu nome, de seu cônjuge e de seus dependentes, no Brasil e no exterior, no período de janeiro a dezembro de 2006.

Em resposta à nossa solicitação apresentou extratos bancários de contas mantidas no Banco do Brasil e Bradesco.

Após análise dos documentos, verificamos que restaram pendentes: extrato da conta investimento do Banco do Brasil, de janeiro a abril/2006; e extratos de conta poupança e investimentos do Banco Bradesco, de janeiro a dezembro/2006 e janeiro a outubro/2006, respectivamente.

Em 30/04/2009 emitimos para as instituições bancárias Bradesco e Banco do Brasil, Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, em meio magnético e em papel, a fim de verificar e autuar o contribuinte.

Ao analisarmos os extratos enviados pelas instituições financeiras, verificamos a existência de contas mantidas em conjunto com José da Silva Azi, CPF 003.373.075-04, no Banco do Brasil e Bradesco, sendo emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 4 de 23/06/2009 para comprovação da origem de todos os créditos/depósitos efetuados em suas contas e comprovação das contas conjuntas conforme art. 42, parágrafo 6º, da Lei 9.430/96.

Após cientificado em 01/07/2009, o contribuinte informou ter sido inserido como titular na conta conjunta com José da Silva Azi, no Banco Bradesco, em 10/07/2008, e no

Banco do Brasil em 10/07/2008, apresentando cartas dos bancos para comprovar sua informação.

Desta forma, deixamos de considerar para fins de autuação, os valores creditados nas respectivas contas.

Em atenção à solicitação presencial feita pelo contribuinte, emitimos em 03/08/2009 o Termo de Concessão de Prazo e de Prosseguimento da Ação Fiscal n.º 5, concedendo novo prazo até 13/08/2009 para comprovação da origem dos depósitos em suas contas-corrente.

Em 13/08/2009 apresentou resposta alegando que a conta n.º 15.191, mantida no Banco Bradesco, é conjunta com o Sr. Jorge Peton de Lima Azi, e para comprovar apresentou ficha bancária de cadastro de clientes da referida conta. Alegou ainda que os valores de depósitos efetuados em suas contas bancárias tem como respaldo a receita tributável declarada, receita não tributável e movimentação de outros valores (saldos bancários migrados de 2005, venda de bens imóveis, venda de veículo e dinheiro em caixa migrado de 2005), perfazendo um total de R\$812.598,00. Contudo, não identificou os depósitos correspondentes aos itens apontados.

Emitiu-se em 26/08/2009 o Termo de Intimação complementar à Requisição de Informações sobre movimentação financeira n.º 0510400-2009-0001-9, destinado ao Banco Bradesco, para esclarecer as informações referentes à titularidade das contas em nome do sujeito passivo. A instituição confirmou a co-titularidade da conta n.º 15.191-2 com o Sr. Jorge Peton de Lima Azi e ainda informou as datas de inclusão (julho/2007) e exclusão (agosto/2009) de sua titularidade na conta n.º 10.657-7, mantida em conjunto com Sr. José Silva Azi, restando claro que o período fiscalizado não abrange tal conta.

Em 25/09/2009 elaboramos o Termo de Intimação Fiscal n.º 7 e enviamos a nova relação de créditos/depósitos para comprovação, sendo ainda solicitado que em relação à conta n.º 15.191-2, fossem os créditos comprovados conforme art. 58 da Lei n.º 10.937/02. Em 29/09/2009 emitimos o Termo de Ciência e de Solicitação de Esclarecimentos n.º 1, destinado ao Sr. Jorge Peton de Lima Azi, CPF 023.930.425-04, para comprovação da origem dos créditos efetuados em sua conta conjunta com Sr. Darlan de Lima Azi, de n.º 15.191-2, mantida no Banco Bradesco. Ciente em 06/10/2009, manifestou-se alegando que o depósito no valor de R\$246.569,35, efetuado em 02/01/2006, refere-se a valor migrado do ano-calendário 2005, sem, no entanto, apresentar qualquer comprovação em relação aos outros depósitos.

O Sr. Darlan de Lima Azi foi cientificado do termo n.º 7 em 02/10/2009 e, logo após, solicitou prorrogação de prazo de 20 dias, sendo esta indeferida devido ao fato de o contribuinte possuir a relação dos créditos desde a data de 01/07/2009 e até aquele momento não ter comprovado qualquer crédito.

Finalmente, em 20/10/2009 respondeu ao termo n.º 7 alegando que o crédito no valor de R\$246.569,35 efetuado na conta n.º 15.191, conjunta com Jorge Azi, tratava-se de uma migração de valor do ano-calendário 2005. O referido valor foi efetivamente confirmado no extrato do mês dezembro/2005 com sua exclusão da relação dos créditos.

Alegou ainda que o crédito no valor de R\$94.927,65, efetuado na conta n.º 10.122-2, também se tratava de uma migração do ano-calendário 2005, operacionalizada por meio de resgate de aplicação. Todavia, não apresentou comprovação para esta alegação. Em 19/11/2009 emitimos o Termo de Intimação Fiscal n.º 9 requerendo a comprovação da origem do depósito no valor de R\$94.927,65, efetuado em sua conta n.º 10122-2 em 22/12/2006. O contribuinte fez a comprovação por meio de documento bancário de transferência entre contas de mesma titularidade, sendo este valor também excluído da relação dos créditos.

[...]

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

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2006	R\$ 210.214,11	75,00
28/02/2006	R\$ 114.055,89	75,00
31/03/2006	R\$ 138.918,43	75,00
30/04/2006	R\$ 149.378,99	75,00
31/05/2006	R\$ 99.638,27	75,00
30/06/2006	R\$ 74.737,44	75,00
31/07/2006	R\$ 99.178,00	75,00
31/08/2006	R\$ 70.360,27	75,00
30/09/2006	R\$ 74.917,00	75,00
31/10/2006	R\$ 48.337,96	75,00
30/11/2006	R\$ 25.150,91	75,00
31/12/2006	R\$ 56.128,13	75,00

Enquadramento legal: Art. 849 do RIR/99; Art. 1º da Lei n.º 11.119/05; Art. 1º da Lei n.º 11.311/06.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Referentes às declarações de ajuste anual do contribuinte (fls. 3-9); ii) Termos de início, ciência e continuação de procedimento fiscal, intimações e respostas do contribuinte (fls. 10-16, 94, 95, 499-517, 519-521, 523-527 e 537-573); iii) Extratos de conta corrente e conta de investimentos mantidas junto ao Banco do Brasil (fls. 17-65), Banco Bradesco (fls. 66-93); iv) Requisições de informações sobre movimentações financeiras (RMF) e respostas do Banco Bradesco (fls. 96-400, 518 e 528-536) e do Banco do Brasil (fls. 401-498 e 522) e v) Termo de arrolamento de bens (fls. 582-585).

Foi lavrado termo de revelia e encaminhada carta de cobrança ao contribuinte, conforme fls. 588-593. Não obstante, o contribuinte apresentou impugnação em 21/12/2009 (fls. 594-600) alegando que:

a) As contas correntes mantidas conjuntamente com o impugnante, uma de co-titularidade de Jorge Petom de Lima Azi e outra de José da Silva Azi, foram arroladas indevidamente nos procedimentos realizados pela fiscalização. Não houve a intimação de todos os titulares para a prestação de esclarecimentos ao Fisco e, consequentemente,

os valores que transitaram na conta não foram segregados na forma que exige a Lei. Sendo assim, há nulidade do lançamento nos moldes da Súmula CARF nº 29.

b) Não houve a omissão de rendimentos presumida pelo Fisco. Isso porque, conforme explicitado na defesa administrativa, sendo excluídos os valores de R\$ 154.000,00; R\$ 94.927,65 e R\$ 246.569,35, remanesce a diferença de R\$ 897,801,23, cuja origem foi comprovada nos autos por se tratar de “movimentação do Caixa” do recorrente. No manuseio dos extratos verifica-se depósitos em dinheiro e de valores não expressivos, o que denota mais uma vez, a robustez de que tais quantias são rotativas, não podendo comungar que todo depósito bancário é omissivo de receita, absurdo tal raciocínio.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

O processo que originou a autuação tem nuances que impossibilita a certeza do levantamento da exação, há sem dúvida CERCEAMENTO DE DEFESA, em seu bojo, face as contradições apontadas, sua fragilidade no manuseio dos levantamentos, e assim por diante. Ressalta-se a conta Conjunta com terceiros, cuja movimentação inserida nos valores da autuação não foi expurgada em sua TOTALIDADE, como insere da decisão de segunda instância já declinada neste arrazoado, Não pode prosperar o auto em causa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-60.485, de 17 de outubro de 2013 (fls. 605-615), 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: 2007

ARROLAMENTO DE BENS. IMPUGNAÇÃO. COMPETÊNCIA.

O exame de questões relacionadas ao arrolamento de bens não está nos limites de competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Pelos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o contribuinte, tanto no procedimento fiscal como na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações e esclarecimentos, no sentido de demonstrar a improcedência da autuação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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. Assim, não se podem acatar justificativas genéricas baseadas em disponibilidades de caixa e valores declarados para fins de comprovação de origem.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA.

Na hipótese de conta bancária mantida em conjunto, se os titulares da conta apresentarem declarações em separado e não havendo a comprovação da origem dos depósitos nela efetuados, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Após a apresentação do recurso voluntário, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos relativos à identidade de seu procurador (fl. 630). A solicitação foi atendida e os documentos posteriormente devolvidos conforme fls. 632-634.

Sobreveio nova manifestação do contribuinte em 16/07/2014 (fls. 643-657), pela qual alega que:

- a) Apresenta, juntamente com a manifestação, documentação hábil e idônea capaz de comprovar as origens dos valores questionados pela administração tributária. Esclarece que o prazo para juntada de elementos probatórios concedido pela fiscalização apenas não foi obedecido em razão da grande dificuldade e demora em obter os documentos necessários junto a terceiros (Banco do Brasil, Banco Bradesco, Hospital das Clínicas de Alagoinhas, Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Prefeitura Municipal de Alagoinhas e outras pessoas físicas envolvidas nas movimentações relacionadas pela Receita Federal).
- b) Impõe-se o recebimento e análise da documentação apresentada, ainda que intempestiva, pois a demora em obtê-la se deu por motivos alheios a vontade do contribuinte, bem como se trata de elemento essencial para a solução da presente causa. É o que se extrai da interpretação do art. 145, III c/c 149, VIII, ambos do CTN, e art. 16, § 4º, "a", do Decreto nº 70.235/72. Além disso, o processo administrativo permite a produção de novas provas, arguições e alegações, bem como o reexame de matéria de fato, posto que obedece ao Princípio da Verdade Material.
- c) As novas provas demonstram que boa parte dos depósitos questionados pela fiscalização se tratam de doações recebidas pelo genitor do contribuinte, tendo como origem as verbas recebidas por este a título de precatórios pagos pela Prefeitura Municipal de Alagoinhas. Os valores teriam sido doados inicialmente a Jorge Petom de Lima Azi (irmão do contribuinte) e, após, parcialmente repassados ao recorrente. Frisase que o IR incidente sobre os rendimentos pagos mediante precatório. As movimentações relatadas foram devidamente declaradas nas DIRPF do recorrente e de seu irmão.
- d) A documentação comprova, também, que há valores recebidos pelo contribuinte a título de lucros do Hospital das Clínicas de Alagoinhas no ano de 2006. As referidas quantias foram igualmente informadas à fiscalização na DIRPF correspondente.
- e) Outra parcela dos depósitos efetuados se refere à montante que foi retirado da conta bancária do contribuinte em dezembro de 2005 para a possível realização de transação imobiliária. Como a compra e venda de imóvel não se concretizou, a quantia foi devolvida à mesma conta bancária da qual foi retirada, na primeira semana de janeiro de 2006. O montante envolvido na transação já foi devidamente declarado e tributado.

Ao final, formulou os seguintes pedidos (fl. 667):

Diante de tudo quanto exposto, este Contribuinte pugna:

- a) Que este Ilustríssimo Órgão proceda o recebimento e a apreciação da presente manifestação;
- b) Solicita que quaisquer intimações referentes ao presente Processo Administrativo sejam veiculadas pessoalmente a este Contribuinte - DARLAN DE LIMA AZI, inscrito no CPF sob o nº 017.957.325-04, residente e domiciliado à Rua Lauro de Freitas, 154, casa 01, Centro, Alagoinhas/BA - CEP 48005-015 - e ao seu Patrono - o Bacharel José Carlos Teixeira Torres Júnior, inscrito na OAB/BA sob o nº 17.799, com endereço

profissional na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, salas 1106, Edf. Premier Tower Empresarial, Pituba, Salvador-BA.

c) Pugna ainda, que os valores nesta oportunidade comprovados sejam deduzidos da base de cálculo do Auto de Infração impugnado, bem como das multas proporcionais, vez que todos os depósitos acima listados encontram-se devidamente comprovados e declarados;

d) Em tempo, protesta pela utilização de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a posterior juntada de documentos bem como a perícia contábil, sob pena de cerceamento de defesa.

A manifestação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Anexo de termo de intimação (fls. 658-663); ii) Termos de conciliação e compromisso judicial dos precatórios (fls. 664-677); iii) Mandado de bloqueio de contas do Município de Alagoinhas (fls. 678-682); iv) Extrato de conta corrente de Jorge Petom de Lima Azi (fls. 683-700); v) IRPF de José da Silva Azi (fls. 701-715); vi) IRPF do recorrente do ano-calendário de 2006 (fls. 716-723); vii) Publicação do termo de conciliação e compromisso judicial de precatório (fls. 724-726); viii) Declaração de contador (fls. 727 e 728); ix) Escritura pública de precatório (fls. 729-732); x) Comprovante de rendimentos pagos (fls. 733 e 734); xi) Extrato de conta bancária do recorrente (fls. 735-741) e xii) IRPF do recorrente do ano-calendário de 2005 (fls. 742-757).

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 08 de novembro de 2013 (fl. 629), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 05 de dezembro de 2013 (fls. 643-667). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

1 Súmula CARF 29

O recorrente pleiteia a aplicação da Súmula CARF 29, de acordo com a qual *“Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento”*.

Curiosamente, nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação (fls. 576-579), consta o seguinte relato:

Ao analisarmos os extratos enviados pelas instituições financeiras, verificamos a existência de contas mantidas em conjunto com José da Silva Azi, CPF 003.373.075-04, no Banco do Brasil e Bradesco, sendo emitido o Termo de Intimação Fiscal nº4 de 23/06/2009 para comprovação da origem de todos os créditos/depósitos efetuados em

susas contas e comprovação das contas conjuntas conforme art. 42, parágrafo 6o, da Lei 9.430/96.

Após cientificado em 01/07/2009, o contribuinte informou ter sido inserido como titular na conta conjunta com José da Silva Azi, no Banco Bradesco, em 10/07/2008, e no Banco do Brasil em 10/07/2008, apresentando cartas dos bancos para comprovar sua informação.

Desta forma, deixamos de considerar para fins de autuação, os valores creditados nas respectivas contas.

Em atenção à solicitação presencial feita pelo contribuinte, emitimos em 03/08/2009 o Termo de Concessão de Prazo e de Prosseguimento da Ação Fiscal n.º 5, concedendo novo prazo até 13/08/2009 para comprovação da origem dos depósitos em suas contas-corrente.

Em 13/08/2009 apresentou resposta alegando que a conta n.º 15.191, mantida no Banco Bradesco, é conjunta com o Sr. Jorge Peton de Lima Azi, e para comprovar apresentou ficha bancária de cadastro de clientes da referida conta. Alegou ainda que os valores de depósitos efetuados em suas contas bancárias tem como respaldo a receita tributável declarada, receita não tributável e movimentação de outros valores (saldos bancários migrados de 2005, venda de bens imóveis, venda de veículo e dinheiro em caixa migrado de 2005), perfazendo um total de R\$812.598,00. Contudo, não identificou os depósitos correspondentes aos itens apontados.

Emitiu-se em 26/08/2009 o Termo de Intimação complementar à Requisição de Informações sobre movimentação financeira n.º 0510400-2009-0001-9, destinado ao Banco Bradesco, para esclarecer as informações referentes à titularidade das contas em nome do sujeito passivo. **A instituição confirmou a co-titularidade da conta n.º 15.191-2 com o Sr. Jorge Peton de Lima Azi e ainda informou as datas de inclusão (julho/2007) e exclusão (agosto/2009) de sua titularidade na conta n.º 10.657-7, mantida em conjunto com Sr. José Silva Azi, restando claro que o período fiscalizado não abrange tal conta.**

Em 25/09/2009 elaboramos o Termo de Intimação Fiscal n.º 7 e enviamos a nova relação de créditos/depósitos para comprovação, sendo ainda solicitado que em relação à conta n.º 15.191-2, fossem os créditos comprovados conforme art. 58 da Lei n.º 10.937/02. Em 29/09/2009 emitimos o Termo de Ciência e de Solicitação de Esclarecimentos n.º 1, destinado ao Sr. Jorge Peton de Lima Azi, CPF 023.930.425-04, para comprovação da origem dos créditos efetuados em sua conta conjunta com Sr. Darlan de Lima Azi, de n.º 15.191-2, mantida no Banco Bradesco. Ciente em 06/10/2009, manifestou-se alegando que o depósito no valor de R\$246.569,35, efetuado em 02/01/2006, refere-se a valor migrado do ano-calendário 2005, sem, no entanto, apresentar qualquer comprovação em relação aos outros depósitos.

Observe-se, também, o mencionado no Acórdão 12-60.485, da DRJ, às fls. 611:

No caso concreto, ao constatar que se tratava de conta conjunta, a fiscalização encaminhou ao Sr. Jorge Peton de Lima Azi intimação chamando-o a justificar e comprovar a origem dos recursos depositados, conforme consignado na Descrição dos Fatos do Auto de Infração e demonstra o Termo de Ciência e de Solicitação de Esclarecimentos à fl. 545.

Ressalte-se que o Aviso de Recebimento à fl. 548, em 06/10/2009, e resposta do intimado à fl. 549 demonstram que a citada Solicitação de Esclarecimentos foi devidamente recebida pelo co-titular da conta, muito embora não tenha resultado em qualquer elemento de prova capaz de justificar a origem dos depósitos.

Não há dúvidas de que a Administração intimou todos os co-titulares como determina a Súmula CARF 29.

Sem razão, portanto, o recorrente.

2 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. Principando 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 nexo 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 explicita 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 *índice 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...”.

Encaminhemo-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 confluente 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: “*Uma 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. Observe-se o mencionado pela DRJ, às fls. 613-615:

A presunção transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Assim, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu. Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

Nestes termos, cumprido o ônus atribuído à Fazenda Pública, que é o de identificar os depósitos bancários e de intimar o contribuinte a sobre eles se manifestar com o fim de afastar o peso que a presunção do art. 42 da Lei no 9.430/1996 lhe transfere, se este mesmo contribuinte não consegue afastar tal presunção, evidenciada estará a omissão de rendimentos.

Concluindo: é dever do contribuinte demonstrar a origem de cada um dos depósitos, de forma individualizada, ou então arcar com o peso da presunção legal. Tal ônus, ressalte-se, decorre da lei.

Por fim, cabe esclarecer que a jurisprudência administrativa citada na impugnação reporta-se a lançamentos efetuados com base em legislação anterior à Lei 9.430/96, quando inexistia presunção legal de omissão de rendimentos autorizando o lançamento do imposto de renda a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Logo, não se confunde com o presente caso. Dito isso, passa-se ao exame das justificativas apresentadas para os depósitos.

a) “Movimentação do Caixa”

O impugnante ataca o lançamento questionando o fato de a fiscalização não ter excluído do montante levado à tributação valores que representariam a “movimentação do Caixa”.

Pois bem, para melhor compreensão recorre-se à resposta do interessado fornecida no curso da fiscalização acostada às fls. 524/525. Dela se extrai que a chamada “movimentação do Caixa” refere-se aos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte já informados na declaração de ajuste anual do período,

bem como ao produto da venda de bens móveis, imóveis e dinheiro em caixa proveniente do ano anterior.

Deve ser salientado que se entende por comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, 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. O § 3º, do artigo 42 da citada lei, expressamente dispõe, para efeito de determinação da receita omitida, que os créditos devem ser analisados separadamente, ou seja, cada um deve ser objeto de comprovação individual, com apresentação de documentos que possam demonstrar adequadamente o vínculo entre o depósito questionado e sua respectiva origem. O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Assim, a justificativa genérica de que importâncias depositadas advêm dos rendimentos já declarados, de disponibilidades em dinheiro, ou de vendas de bens móveis ou imóveis, sem a devida comprovação, não deve ser acatada.

De fato, não estão as pessoas físicas sujeitas pela legislação tributária a manter assentamentos contábeis relativos aos seus recebimentos, exceto em determinadas situações, no que diz respeito ao Livro Caixa. No entanto, conforme visto, a Lei nº 9.430/96 trouxe a necessidade da comprovação da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira.

Desse modo, caberia ao contribuinte manter em seu poder anotações que permitissem identificar os depósitos e os recursos que lhes deram origem, bem como, e mais

importante, as provas documentais da vinculação entre depósitos e recursos.

b) Depósitos de R\$ 246.569,35 e R\$ 94.927,65.

Solicita o impugnante a exclusão dos depósitos que foram verificados em 02/01/2006, na conta 15191 do Bradesco (R\$ 246.569,35) e, em 22/12/2006, na conta 10122 do Banco do Brasil (R\$ 94.927,65).

Verifico que os depósitos citados não foram objeto de tributação, conforme explicitado na Descrição dos Fatos do Auto de Infração e se confirma às fls. 570/573, não cabendo, portanto, em relação a estes qualquer apreciação desta instância julgadora.

c) Depósito de R\$ 154.000,00.

Na impugnação o interessado defende que o depósito no valor de R\$ 154.000,00 na conta do Banco do Brasil efetivado em 03/01/2006 (fl. 570) também deveria ser excluído da tributação.

Visto que nenhuma comprovação de origem ou tampouco justificativa foi apresentada para esse valor, mantém-se a tributação do depósito.

No presente caso, o 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.

Sem razão, portanto, o recorrente.

3 O princípio da verdade material, o ônus da prova e a impossibilidade de análise dos documentos apresentados após a interposição do Recurso Voluntário

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo princípio da verdade material. É importante, aqui, firmar que recebe 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 referência 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 impulso 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 substancialização*, 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 procedural 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 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 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 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), consequentemente, 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, que é o que ocorrer no presente caso.

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. Não me parece, o presente caso, amoldar-se a nenhuma das hipóteses das nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

Deixo, portanto, de examinar a documentação acostada aos autos após a interposição do recurso voluntário.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle