



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000162/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.546 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente JOAO CARLOS MUCELIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF 26

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

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

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

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e das matérias preclusas, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, 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)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 358-377) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) O disposto pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 alarga o conceito de renda extraído do art. 43 do CTN, em contradição à exigência de Lei Complementar estipulada pelo art. 146, III, da CF. Seria inconstitucional veicular nova base de cálculo ao IRPF por meio de Lei Ordinária.
- b) No presente caso, não houve exatamente o confronto entre entradas e saídas para verificação da existência de renda tributável, mas apenas a sua presunção com base em movimentações bancárias. A simples existência de depósitos bancários - cuja origem já foi comprovada através das planilhas apresentadas e vendas realizadas através do estabelecimento do irmão do recorrente - não revela a aquisição de disponibilidade econômica aos moldes do art. 43 do CTN.
- c) O art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 cancela todos os débitos de Imposto de Renda originados da análise de extratos e comprovantes bancários. Esse também é o entendimento do próprio Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 104-17493, Quarta Câmara, Sessão de 06/06/2000 e Acórdão nº 102-46139, Segunda Câmara, Sessão de 15/10/2003) e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.
- d) Foi descabida a quebra de sigilo bancário do recorrente para fins de tributação, uma vez que os atos por ele praticados não se revestem de qualquer indício de ilícito penal, devendo ser desconsideradas as informações obtidas dessa forma. O Fisco possui outros meios legais mais adequados para a apuração da base de cálculo do IRPF sem a violação da garantia fundamental ao sigilo bancário.
- e) A multa aplicada no patamar de 75% possui caráter de confisco, devendo ser afastada.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fls. 376 e 377):

Isto posto, é o presente Recurso Administrativo Voluntário para requerer seu recebimento, conhecimento e provimento, para:

Declarar a improcedência do lançamento do crédito expresso pelo Auto de Infração, uma vez que os extratos e comprovantes bancários não são meios idôneos à comprovação da aquisição de disponibilidade econômica, razão pela qual não revelam a hipótese de incidência e base de cálculo do Imposto sobre a Renda;

Outrossim, caso esse não seja o entendimento de Vossa Senhoria, requer seja considerado IMPROCEDENTE o lançamento do crédito expresso pelo Auto de Infração, em razão da sua apuração ter se dado com base em informações indevidamente adquiridas por meio da quebra de sigilo bancário; ou alternativamente;

Determinar a diminuição de multa aplicada de 75% (setenta e cinco por cento), por ofender ao Princípio do Não-Confisco e Capacidade Contributiva.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF n.º 0810800/00270/08 (fls. 2-296) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de João Carlos Mucelin (CPF n.º 306.946.710-53), referente a fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 (ano-calendário de 2005). A autuação alcançou o montante de R\$ 580.480,70 (quinhentos e oitenta mil quatrocentos e oitenta reais e setenta centavos) (fl. 290). A notificação aconteceu em 16/07/2009 (fl. 291).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação (fls. 290, 294 e 295), consta o seguinte:

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

[...]

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

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, conforme Relatório Fiscal anexo [fls. 288 e 289].

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
28/02/2005	R\$ 357.396,34	75,00
31/03/2005	R\$ 640.624,08	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 849 do RIR/99;

Art. 1º da Lei n.º 11.119/05.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo [fl. 293].

Já o Relatório Fiscal das folhas 288 e 289 menciona que:

No exercício das funções de AFRFB e no curso da fiscalização que procedi na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, do contribuinte acima, conforme MPF n.º. 00270-3, exercício de 2006, ano calendário de 2005, programa Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, constatei:

O interessado foi intimado a apresentar extratos das contas bancárias com movimento durante o ano calendário de 2005, a saber: Banco HSBC, ABN Real e Bradesco.

Após diversos pedidos de prorrogação de prazo para cumprir a intimação, conseguiu reunir os referidos extratos bancários, com as quais elaboramos a Planilha Movimentação Diária de todos os CRÉDITOS (depósitos em conta corrente), fl. 62/89. Após Intimamos o fiscalizado a justificar as respectivas origens, fl. 04/08.

Em resposta, o interessado apresentou cópias do Contrato Social das empresas que faz parte como sócio, bem como cópias dos Livros Registro de Saídas de Mercadorias e DIPJs, com respectivos recibos de entrega, onde comprova que as receitas foram oferecidas à tributação na Pessoa Jurídica, das seguintes empresas: (fl. 90/163).

Auto Posto Rei dos Cromados Ltda, Auto Posto São Benedito de Guaratinguetá Ltda, Auto Posto Amarelinho Ltda e Auto Posto Cachoeira Paulista Ltda.

Alegou ainda, que as empresas estavam com diversas demandas e para evitar uma possível Ação Judicial bloqueando as contas bancárias da sociedade efetuava os depósitos em contas correntes próprias, (pessoa física).

Pela análise da Declaração de Imposto de Renda do contribuinte, fl. 11/16, verificamos que os rendimentos (retiradas pró-labore) foram oferecidos à tributação.

Ainda na Declaração de Bens, nada constou com referência a saldos bancários em instituições financeiras, tampouco créditos a receber de terceiros, posição inicial em 31.12.2004 e final em 31.12.2005.

Com as receitas devidamente escrituradas nos Livros de Saídas de Mercadorias das empresas que é sócio, conseguiu comprovar parte dos depósitos bancários, até com sobra para os meses de janeiro, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, fl. 164/173.

Quanto aos meses de fevereiro e março do ano em questão, as receitas das empresas que originaram os depósitos nas contas bancárias do fiscalizado, ficaram aquém, ou seja: houve mais depósitos que receitas, fl. 174/175, conforme demonstro:

Fevereiro de 2005: valor dos depósitos bancários = R\$ 1.324.549,73, livre de cheques devolvidos, transferências entre contas, etc (-) valor dos depósitos comprovados R\$ 967.072,28, *diferença a tributar* = R\$ 357.396,34.

Março de 2005: valor dos depósitos bancários = R\$ 2.050.974,61, livre de cheques devolvidos, transferências entre contas, etc (-) valor dos depósitos comprovados R\$ 1.410.350,43. *diferença a tributar* = R\$ 640.624,08.

Novamente o contribuinte foi Intimado a comprovar as origens dos depósitos, créditos em contas correntes nos meses de 02 e 03/2005, fl. 176.

Em resposta juntou duas planilhas denominadas "*Demonstrativo de depósitos por vendas com cheques pré-datados - 60 dias*", fls 178/9. Juntou ainda, cópias do "*Livro de Saídas*", da empresa de seu irmão de nome Antônio Roque Mucelin, fls. 182/7, livro esse desprovido de qualquer autenticação, que nada prova quanto às origens dos depósitos bancários, quanto às planilhas também nada comprovou, portanto, documentos desconsiderados por essa fiscalização, não servindo para a prova que se pretende produzir.

Assim sendo, lavramos o competente Auto de Infração, do qual o contribuinte tomou ciência e recebeu cópias de todo o Processo Fiscal, ou seja: extratos bancários, planilhas, Relatório e Auto de Infração.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termos de fiscalização, intimações e respostas do recorrente (fls. 3-11, 272 e 273); ii) Declaração de Ajuste Anual Simplificada do exercício de 2006 (ano-calendário 2005) (fls. 12-17); iii) Referentes à movimentação em contas bancárias mantidas junto ao HSBC (fls. 19-84), Banco Real (fls. 85-95), Banco Bradesco (fls. 97-100); iv) Planilhas referentes às movimentações no período fiscalizado (fls. 101-128); v) Livros registros de saídas do Auto Posto Rei dos Cromados LTDA. (fls. 129-163), Auto Posto São Benedito de Guaratinguetá LTDA. EPP. (fls. 164-228) e Auto Posto Amarelinho LTDA. (fls. 229-259); vi) Tabela referente às movimentações bancárias relacionadas ao recorrente (fls. 260-271); vii) Quadro demonstrativo dos depósitos por vendas com cheques pré-datados (60 dias da venda) (fls. 274 e 275) e viii) Livro registro de saídas de Antonio Roque Mucelin – EPP (fls. 278-287).

O contribuinte apresentou impugnação em 17/08/2009 (fls. 302-328) alegando que:

- a) A movimentação bancária não deve se confundir com o conceito de renda.
- b) Algumas discrepâncias entre as vendas e os depósitos relacionados pelo Fisco podem ser causadas pela utilização de cheques pré-datados pelos clientes, resultando em recebimento de pagamentos após 60 dias contados da data das vendas. Além disso, o Fisco deixou de considerar as vendas realizadas pelo estabelecimento de Antonio Roque Mucelin, irmão do impugnante.
- c) A ausência de autenticação dos livros referentes às vendas no estabelecimento do irmão do impugnante se deve ao fato de que, no Estado de São Paulo, tal autenticação apenas ocorre quando há fiscalização na empresa, que se efetiva com a anotação no livro próprio de ocorrências e documentos fiscais. Por isso, é indevida a desconsideração dos documentos apresentados ao Fisco. Além disso, os dados poderiam ser facilmente confrontados com as informações fornecidas na DIPJ/2006 da empresa em questão.
- d) O art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 cancela todos os débitos de Imposto de Renda originados da análise de extratos e comprovantes bancários. Esse também é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

- e) Para que o depósito bancário se transforme em renda tributável, é necessário que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, como é do entendimento do Conselho de Contribuintes (Acórdão n.º 102.46.139).
- f) Pela dicção do art. 110 do CTN, a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 não pode alterar o conceito de renda ou de provento para neles incluir depósitos bancários.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fls. 325-328):

"Ex positis", e pelas demais razões que Vossas Senhorias saberão extrair de tudo quanto produzido na presente IMPUGNAÇÃO, requer o ora impugnante, pelo seu advogado infra-assinado que:

Preliminarmente:

Seja a presente IMPUGNAÇÃO, tempestiva, considerada procedente para o fim de ANULAR o Auto de Infração (Processo 16045.000162/2009-16), que trata de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física com espeque em depósitos bancários,

considerados não comprovados e, por presunção, declarados como omissão de receita.

Subsidiariamente:

1 - Sejam considerados no levantamento levado a cabo pelo Ilustre Auditor Fiscal os valores constantes das planilhas ora encartadas, desconsideradas conforme RELATÓRIO FISCAL de fls, que se referem aos valores dos depósitos dos cheques pré-datados, obtidos com a venda a prazo e, ainda, as receitas depositadas em conta do ora impugnante, oriundas da empresa ANTONIO ROQUE MUCELIN – EPP, inscrita no CNPJ/MF sob n 9 05.771.947/0001-10;

2 - Seja, na forma preconizada no Art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com suas posteriores alterações, determinada diligência no sentido de se comprovar

os valores obstaculizados pela não admissibilidade das receitas da empresa ANTONIO ROQUE MUCELIN-EPP, como acima identificada, por entender o Ilustre Auditor Fiscal inidôneo o livro apresentado por falta de assinatura, requerendo, se assim for necessária, a cópia da DIPJ/2006 da referida empresa;

3 - Seja, com fundamento no que estabelecido pelo § 49 , do Art. 16, do mesmo Diploma Legal, concedido o direito à prova documental, consistente na cópia da DIPJ/2006 acima

referida, pela impossibilidade da oportuna juntada na presente impugnação em razão da inatividade daquela desde 2006.

4 - Seja, por consequência, provida a presente IMPUGNAÇÃO no seu efeito subsidiário, que se mantenham o benefícios da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que trata do parcelamento ordinário de débitos tributários.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Quadro demonstrativos dos depósitos de cheques pré-datados por venda a prazo, nos meses de fevereiro e março de 2005 (fls. 330 e 331) e ii) Planilha incluindo as vendas da empresa Antonio Roque Mucelin – EPP, identificadas como “Vendas E” (fls. 333 e 334).

Constatada a não observância de formalidades obrigatórias na constituição dos atos e termos processuais, foi o então impugnante intimado, em 23/09/2009, para apresentar documentos de identidade cuja assinatura confirmam com aquelas constantes da peça impugnatória (fls. 336-340). Em reposta, foram anexados os documentos das fls. 341 e 342.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ), por meio do Acórdão nº 17-53.703, de 06 de setembro de 2011 (fls. 344-353), 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

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430/96, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão.

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A SÚMULA 182 do TFR, tendo sido editada antes do ano de 1988, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundamentados em Lei posterior.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI.

Compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade de lei.

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 16 de novembro de 2011 (fl. 357), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 16 de dezembro de 2011 (fls. 358-377). 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 as alegações de inconstitucionalidade em respeito à Súmula CARF 2, e também os argumentos não manejados quando da impugnação por preclusos.

Mérito**1 Omissão de rendimentos**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Observe-se que o § 3º prescreve que os créditos serão analisados individualizadamente. Ou seja, o ônus da prova para a comprovação de que os depósitos não são omissão de receita incumbe ao contribuinte.

No presente caso, 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.

Conforme amplamente disposto na decisão da DRJ, o recorrente realmente não comprovou a origem dos recursos (fls. 349-340):

Pelas razões expostas acima, o contribuinte, se deseja afastar a tributação, não pode se furtar de fazer a prova da origem dos recursos movimentados.

Provar, neste caso, não significa apenas mostrar que o dinheiro veio de algum lugar. Cabe ao contribuinte esclarecer a correlação inequívoca entre os rendimentos/recursos recebidos pelo contribuinte e os respectivos depósitos bancários, bem como esclarecer sobre as operações/fatos/circunstâncias que ensejaram esses créditos. Ou seja, mais do que uma "documentação hábil e idônea" que estabeleça uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, deve-se também esclarecer a que título esses créditos bancários ingressaram na conta bancária do contribuinte.

Neste sentido, não se consegue verificar a relação cabal e inequívoca em termos de datas e valores dos montantes depositados em contas com aqueles que seriam originários de vendas no prazo de 60 dias (fls. 178/179 ou 230/231). Ademais, conforme já expresso acima, caberia ao contribuinte demonstrar mais do que alguma coincidência nos valores depositados, caberia ao contribuinte demonstrar que essas operações bancárias não representam renda tributável ou já sofreram incidência do respectivo tributo. Portanto, não vejo como decidir em sentido diverso aquele já expresso pela fiscalização que não aceitou a comprovação.

O livro do estabelecimento do irmão do contribuinte também não pode ser aceito. Sobretudo por se caracterizar como confusão de patrimônio (conforme desenvolvido abaixo), mas também pela inexistência da demonstração de que essas operações bancárias não representam renda tributável ou que já sofrem incidência do respectivo tributo.

Sem razão o recorrente, portanto.

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 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 substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

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

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

[...]

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

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

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração.** Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. 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 positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

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

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

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

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

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

Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

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

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

Entretanto, há exceções.

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

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

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

70.235, de 6 de março de 1972, que “...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”.

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

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

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

Sem razão o recorrente, portanto.

3 O Suposto Cancelamento dos Débitos de Imposto de Renda – Art. 9º, VII, do Decreto-Lei 2.471/88

O recorrente alega que o art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 cancela todos os débitos de Imposto de Renda originados da análise de extratos e comprovantes bancários.

Não há como aceitar a argumentação do recorrente. Não há dúvida que o cancelamento em questão, promovido pelo mencionado Decreto-Lei diz respeito a créditos de Imposto de Renda anteriores à edição do Decreto-Lei, e não posteriores.

Sem razão, novamente, o recorrente.

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso e, na parte conhecida, nega-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 16 do Acórdão n.º 2301-008.546 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16045.000162/2009-16