



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002237/2008-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.547 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente MARIANA CORDER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade estão previstas expressamente no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

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.

APLICABILIDADE DA SÚMULA CARF 38

“O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”

APLICABILIDADE DA SÚMULA CARF 30

“Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

TAXA SELIC. APLICAÇÃO. SÚMULA CARF 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e 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: 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. 417-442) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) A decisão recorrida não analisou os argumentos e as provas juntadas pela recorrente em sua impugnação. Houve apenas discussão doutrinária genérica acerca da matéria debatida, sem, no entanto, qualquer análise dos argumentos e dos elementos de prova carreados pela defesa. Ademais, foi infundadamente indeferido o pedido de realização de diligências. Sendo assim, resta configurado o cerceamento de defesa.
- b) Há nulidade no que diz respeito à quebra de sigilo bancário efetuada pela fiscalização em face da contribuinte, visto que o acesso às informações desse gênero estava condicionado à autorização do Poder Judiciário. Tais informações foram utilizadas sem a necessária motivação, uma vez que não são apresentadas as razões pelas quais seriam “indispensáveis”, sem tipificar em qual das 11 hipóteses listadas no Decreto nº 3.724/01 a

contribuinte estaria enquadrada. O Fisco não demonstrou outros indícios que indicassem a prática de sonegação e justificassem a quebra de sigilo.

- c) O Auto de Infração fundamenta o lançamento no *caput* do art. 42 da Lei nº 9.430/96, desconsiderando seus §§ 1º e 4º. Dessa forma, fixou equivocadamente a data de 31/12 de 2005 e 2006 como a data do fato gerador para todos os supostos rendimentos omitidos, quando tais rendimentos deveriam ser tributados no mês em que considerados recebidos, com base em tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.
- d) Os valores que transitaram nas contas bancárias da recorrente, tidos como rendimentos omitidos, pertencem à pessoa jurídica Mac Rio Produtos Agropecuários LTDA., sendo que foi apresentado farto conjunto probatório nesse sentido. Apesar disso, a empresa nunca foi intimada pela fiscalização para prestar os esclarecimentos necessários. Não obstante, a recorrente foi erroneamente identificada como sujeito passivo da relação tributária. Deve-se levar em conta que foi apenas em 28/04/2006 que a empresa obteve sua inscrição estadual, essencial para contabilizar e escriturar suas operações. A presunção do artigo 42 inverte o ônus da prova apenas quanto a origem dos depósitos bancários (para configurar renda). No tocante à titularidade da movimentação bancária, não há presunção, trata-se, portanto, de matéria de prova que não admite inversão do ônus probatório. Assim, uma vez demonstrado o verdadeiro titular dos depósitos bancários pela contribuinte sob fiscalização, é ônus do Fisco desconstituir esse fato.
- e) Em momentos distintos, o Termo de Verificação Fiscal apresenta valores discrepantes como as somas dos depósitos não comprovados dos anos de 2005 e 2006. Isso enseja a incerteza do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, além de suprimir a ampla defesa da contribuinte e inquinar de nulidade o lançamento.
- f) Em obediência ao princípio da verdade material, que deve nortear a atividade administrativa, não pode a Administração consentir com a adoção de presunção legal totalmente inaplicável ao caso em análise, vez que todos os documentos anexados aos autos pela recorrente evidenciam a movimentação efetiva de valores de titularidade da pessoa jurídica. Agir de forma contrária viola também o princípio da legalidade, que impõe a observância da Lei quando da constituição do crédito tributário.
- g) Não há correção lógica direta e segura entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos, pois nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao rendimento omitido relatado. Por este motivo, foi editado em 1988 o Decreto-Lei nº 2.471, que determinou o cancelamento e arquivamento de todos os processos administrativos que exigiam imposto de renda com base, exclusivamente, em depósitos bancários. A movimentação bancária, por si só, não materializa o fato gerador do imposto de renda.

- h) A metodologia adotada pela fiscalização não considerou os saldos positivos de um mês, que deveriam ser transferidos como origem para a apuração das disponibilidades para o mês subsequente.
- i) O art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96, estabelece que não serão analisados créditos, no caso de pessoa física, de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00. Portanto, devem ser excluídos do auto de infração os depósitos que se enquadram neste parâmetro.
- j) Não é pertinente a incidência de juros remuneratórios calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, ou mesmo sobre a multa de mora, por absoluta ausência de previsão legal.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Demonstrada a total improcedência e precariedade do Auto de Infração lavrado pelo Fisco, requer seja ACOLHIDO o presente Recurso Voluntário para que, no exercício das magnas funções exercidas pelas autoridades julgadoras na esfera administrativa, seja inteiramente PROVIDO para decretar o cancelamento das exigências constituídas ao arrepio dos comandos da legislação vigente.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0719000/00438/08 (fls. 2-311) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Mariana Corder (CPF nº 285.690.978-75) referente a fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2005 a 31/12/2006 (fls. 265-272). A autuação alcançou o montante de R\$ 1.951.705,57 (um milhão novecentos e cinquenta e um mil setecentos e cinco reais e cinquenta e sete centavos). A notificação aconteceu em 11/09/2008 (fl. 266).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação (fls. 267 e 268), consta o seguinte:

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 contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal, o qual passa a fazer parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2005	R\$ 6.116,35	75,00
28/02/2005	R\$ 5.040,54	75,00
31/03/2005	R\$ 2.533,89	75,00
30/04/2005	R\$ 5.096,46	75,00
31/05/2005	R\$ 5.845,18	75,00

30/06/2005	R\$ 8.442,43	75,00
31/07/2005	R\$ 11.042,24	75,00
31/08/2005	R\$ 6.705,61	75,00
30/09/2005	R\$ 7.332,90	75,00
31/10/2005	R\$ 39.829,47	75,00
30/11/2005	R\$ 174.243,25	75,00
31/12/2005	R\$ 233.039,12	75,00
31/01/2006	R\$ 235.941,92	75,00
28/02/2006	R\$ 216.647,20	75,00
31/03/2006	R\$ 265.674,32	75,00
30/04/2006	R\$ 228.247,45	75,00
31/05/2006	R\$ 311.283,98	75,00
30/06/2006	R\$ 336.063,48	75,00
31/07/2006	R\$ 290.604,33	75,00
31/08/2006	R\$ 349.045,63	75,00
30/09/2006	R\$ 279.960,15	75,00
31/10/2006	R\$ 295.007,89	75,00
30/11/2006	R\$ 292.031,91	75,00
31/12/2006	R\$ 133.621,31	75,00

Enquadramento legal: Art. 849 do RIR/99; Art. 1º da Lei nº 11.119/05; Art. 1º da Lei nº 11.311/06.

Sobre as infrações apuradas, menciona o Termo de Verificação Fiscal (fls. 255-264) que:

O contribuinte não comprovou a origem das operações bancárias creditadas/depositadas nas contas mantidas em seu nome, ensejando o presente lançamento por omissão de rendimentos, com base no art. 42 da Lei 9430/96, art. 1º e 4º da IN SRF 246/02.

A tabela do Anexo I discrimina os depósitos não comprovados da conta 03062-7, agência 4077 do Banco Itaú, no ano de 2005, a tabela do Anexo II discrimina os depósitos da conta 03062-7, agência 4077 do Banco Itaú, no ano de 2006, a tabela do Anexo III discrimina os depósitos da conta 06706-6, agência 4077 do Banco Itaú, no ano de 2005 e a tabela do

Anexo IV discrimina os depósitos da conta 06706-6, agência 4077 do Banco Itaú, no ano de 2006.

A soma dos depósitos não comprovados no ano de 2005 foi de R\$ 504.764,44, e no ano de 2006 foi de R\$ 3.219.717,62 [...]

Os rendimentos omitidos caracterizados pelos depósitos bancários com origem não comprovada, conforme discriminados nas tabelas acima, foram apurados no mês em que foram recebidos e tributados com base na tabela progressiva vigente no ano de 2005 e de 2006 (art. 42, § 4º . da Lei 9.430/96, art. 4º . da IN SRF 246/02 e art. 849, § 3º . do RIR/99).

Como se pode notar no Auto de Infração, deduzimos da base de cálculo do imposto, referente ao exercício de 2006/ano-calendário de 2005, o valor de R\$ 7.688,00, tendo em vista que, ao ter sua base de cálculo aumentada pelo rendimento omitido decorrente dos depósitos bancários com origem não comprovada (ou seja, R\$ 10.608,00 (base de cálculo declarada) + R\$ 504.767,77 (valor omitido) = R\$ 515.375,77), o contribuinte passou a fazer jus a um desconto simplificado no valor de R\$ 10.340,00 (limite de dedução da base de cálculo, no ano-calendário de 2005, na Declaração de Ajuste Anual Simplificada) e não mais ao desconto de R\$ 2.652,00,00 utilizado. Retirando-se de R\$ 10.340,00 o valor de R\$ 2.652,00, encontramos o valor de R\$ 7.688,00 que deduzimos da nova base de cálculo considerada no Auto de Infração.

Da mesma forma, deduzimos da base de cálculo do imposto, referente ao exercício de 2007/ano-calendário de 2006, o valor de R\$ 7.541,20, tendo em vista que, ao ter sua base de cálculo aumentada pelo rendimento omitido decorrente dos depósitos bancários com origem não comprovada (ou seja, R\$ 14.864,00 (base de cálculo declarada) + R\$ 3.219.717,62 (valor omitido) = R\$ 3.234.816,62), o contribuinte passou a fazer jus a um desconto simplificado no valor de R\$ 11.167,20 (limite de dedução da base de cálculo, no ano-calendário de 2006, na Declaração de Ajuste Anual Simplificada) e não mais ao desconto de R\$ 3.716,00 utilizado. Retirando-se de R\$ 11.167,20 o valor de R\$ 3.716,00, encontramos o valor de R\$ 7.451,20 que deduzimos da nova base de cálculo considerada no Auto de Infração.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Referentes às declarações de ajuste anual da recorrente (fls. 4-9); ii) Termos de Início de Fiscalização, Intimações, Termos de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal e respostas da contribuinte (fls. 10-17, 49-54, 87 e 88, 147, 195-198, 238-241); iii) Referentes às movimentações em contas bancárias da recorrente (fls. 18-48, 55-85, 89-146, 148-193); iv) Resumo dos depósitos (fl. 199); v) Relativos a tributos pagos e parcelados pela empresa Mac Rio Produtos Agropecuários LTDA. (fls. 200-237); vi) Cópias de cheques e referentes a pagamentos (fls. 242-254); vii) Anexos I e II, referentes ao Banco Itaú, Ag. 4077, CC 03062-7 (fls. 273-278); viii) Anexo III, referente ao Banco Itaú, Ag. 4077, CC. 06706-7 (fls. 279-282); Anexo IV, referente ao Banco Itaú, Ag. 4077, CC. 06706-6 (fls. 283-306); ix) Termo de encerramento (fl. 309); Termo de arrolamento de bens e direitos (fls. 310 e 311).

A contribuinte apresentou impugnação em 10/10/2008 (fls. 313-330), pela qual levantou argumentos semelhantes aos do recurso voluntário acima mencionados. Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 330):

Ex positis, confia a Impugnante que essas Autoridades Julgadoras, no exercício da sua magna função, reconhecerão a nulidade do questionado lançamento de ofício, decretando a improcedência da equivocada exigência fiscal, pelos motivos de fato e de direito aqui registrados.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Referentes a tributos pagos e parcelados pela empresa já mencionada (fls. 335-374); ii) Alvará de licença para estabelecimento (fl. 374); iii) Comprovante de inscrição e situação cadastral (fl. 375); iv) Referentes a cheques e pagamentos (fls. 375-390).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-23.086, de 28 de setembro de 2011 (fls. 394-412), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANTERIOR AO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA

Apesar da possibilidade de o contribuinte ser chamado a se pronunciar durante a ação fiscal, não se tem nessa participação as características e as garantias próprias da fase processual. A ampla defesa, da qual é parte o contraditório, é garantia constitucional para os litigantes e só há litígio após a protocolização tempestiva da impugnação que resiste a pretensão do Fisco consubstanciada no lançamento tributário. Ou seja, é inapropriado falar em cerceamento do direito de defesa durante a fase que antecede ao lançamento fiscal.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Se o sujeito passivo for regularmente intimado a comprovar a origem de depósitos bancários e não utiliza para isso documentação hábil e idônea, o Fisco tem autorização legal para lançar esses depósitos não comprovados como omissão de rendimentos. A presunção de omissão, contida na lei, enseja a inversão do ônus da prova. A fiscalização fica, então, dispensada de outras comprovações, sendo suficiente demonstrar que foi oportunizada ao contribuinte uma justificação na fase de pré-lançamento e que a comprovação da origem dos depósitos não ocorreu, no mais é própria lei, presumidamente constitucional, que infere a omissão de rendimentos.

PAF. DILIGÊNCIA. FINALIDADE. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO JUSTIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL.

O julgador administrativo pode indeferir pedido de diligência por considera-lo prescindível para o deslinde da lide. Tampouco deve permitir o uso inapropriado de diligência, seja com intuito meramente protelatório ou utilizada como mecanismo de inversão do ônus da prova, do contribuinte para a autoridade fiscal, ainda mais quando se trata de lançamento tributário com base em presunção legal, onde o ônus de produzir provas precisas e individualizadas é claramente do contribuinte.

IRPF. PRESUNÇÃO LEGAL. DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO. LEGISLAÇÃO VIGENTE.

As ementas de julgados e súmulas editadas com fundamento em legislação revogada têm apenas valor histórico. O Direito Positivo é dinâmico, constantemente são editadas novas leis. O impugnante para não desperdiçar a oportunidade de defesa deve ficar atento à fundamentação constante no Auto de Infração, com base nas leis vigentes na época do fato gerador e, principalmente, das provas que possui, confeccionar sua impugnação na tentativa de refutar a pretensão do fisco, ainda mais quando o lançamento é realizado sob o manto de uma presunção legal, que exige um esforço probatório preciso por parte do contribuinte.

PAF. PRINCÍPIO CONTÁBIL DA OPORTUNIDADE. MEIO DE PROVA. LIVROS FISCAIS. CONFIABILIDADE. ENTREGA TEMPESTIVA.

A confiabilidade da escrituração fiscal está intimamente relacionada à tempestividade dos registros das variações patrimoniais é o que nos informa o Princípio Contábil da Oportunidade. Se o livro contábil foi escriturado tempestivamente não tem razão para não ser apresentado, como meio de prova, durante a ação fiscal, quando solicitado, ou por ocasião da impugnação. Sua entrega posterior a decisão de primeira instância deve ser acompanhada da demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, como determinado pela lei do PAF. É a norma processual tributária administrativa estabelecendo, nos moldes do que ocorrem no judiciário, limites temporais à produção das provas.

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 24 de abril de 2013 (fl. 413), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 24 de maio de 2013 (fls. 417-442). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

1 Nulidade

Afirma a recorrente que há nulidade no que diz respeito à quebra de sigilo bancário efetuada pela fiscalização em face da contribuinte, visto que o acesso às informações desse gênero estava condicionado à autorização do Poder Judiciário. Tais informações foram utilizadas sem a necessária motivação, uma vez que não são apresentadas as razões pelas quais seriam “indispensáveis”, sem tipificar em qual das 11 hipóteses listadas no Decreto nº 3.724/01 a contribuinte estaria enquadrada. O Fisco não demonstrou outros indícios que indicassem a prática de sonegação e justificassem a quebra de sigilo.

Quanto à suposta nulidade do lançamento, é imprescindível observar o que prescrevem os arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Logo no art. 59 há a previsão das circunstâncias consideradas nulidades do processo. São elas: i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Reconhecida a nulidade de qualquer ato, ela, nos termos do § 1º do art. 59, apenas prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. No caso de declaração de nulidade, o § 2º do mesmo artigo estabelece que a “...a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo”. Entretanto, naqueles casos em que a autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, ela não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme preconiza o § 3º do art. 59.

Por fim, prescreve o art. 60 que outras irregularidades, incorreções ou omissões, que não as previstas no art. 59, “...não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Imperioso reconhecer que no presente caso, não há nulidade, e, sequer, irregularidade, incorreção ou omissão. E, ainda que assim fosse, não resultou em qualquer prejuízo para a recorrente que, de fato, não apresentou os documentos exigidos.

Sem razão, portanto, a 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.

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. 405-410):

O lançamento foi fundamentado no art. 849 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta o art. 42 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, verbis:

[...]

A presunção legal de omissão de rendimentos, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96, regulamentado pelo art. 849 do Decreto 3.000/99, autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, no caso pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

[...]

Também não há que se falar em inexistência de nexo causal entre a disponibilidade econômica e a omissão de rendimento, pois não cabe ao julgador administrativo discutir se a presunção estabelecida em lei é adequada ou não. Cumpre salientar que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN).

Afirma a impugnante que “a presunção legal estabelecida pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96, colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais”. Argumenta também: “a despeito de estar incluída em lei, essa presunção encontra sérios obstáculos técnicos para a sua instituição e concreção”. Consigna-se, em relação a essas abordagens, que os questionamentos referentes a própria presunção é um debate pré-jurídico que escapa a nossa competência legal. Não é dado, a esta casa julgadora, apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento sobre os valores creditados em conta de depósito mantida junto à 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 (artigo 42, caput, da Lei nº 9.430/1996).

Tal dispositivo outorgou ao Fisco o seguinte poder: se provar o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos). Nesse passo, como vimos, a correlação entre depósito bancário e omissão de rendimentos foi instituída pela própria lei.

[...]

Agora, por ocasião da impugnação, com o objetivo de ilidir o lançamento

tributário, a interessada se defende de forma genérica: “os valores creditados e/ou depositados na conta corrente 030627 eram provenientes de rendimentos de prólabore, distribuição de lucro assim como recebimento por prestação de serviços de consultoria, ou seja, de uso pessoal da Impugnante”. No entanto não carrega aos autos as provas para lastrear as afirmações e, principalmente, o vínculo entre os depósitos bancários e cada uma das origens. Neste tipo de ação fiscal a prova produzida tem que ser individualizada, conforme regra de direito contida no § 3º do art. 42 da Lei 9.430/96: “Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente”.

A impugnante afirma que em relação às suas informações “bastaria mais uma vez que o Fisco intimasse a pessoa jurídica para verificar tais fatos”. No entanto, tal pedido é descabido não só no contexto jurídico da presunção legal como também no contexto fático. A diligência fiscal tem outra finalidade, diferente da pretensão de inversão do ônus da prova, da impugnante para o Fisco Federal. Tampouco foram observados os requisitos expressos no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972. Desta forma e em conformidade com o artigo 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido de diligência, pois, como vimos, as diligências não devem ser utilizadas como mecanismo de inversão do ônus da prova, da contribuinte para a autoridade fiscal.

Não se pode esquecer que um dos efeitos da presunção legal é a inversão do ônus da prova. O encargo probatório neste caso é do contribuinte, portanto, não se vislumbra a necessidade, como alegada pela impugnante, de o Auditor investigar os indícios em favor da contribuinte. Ao Auditor caberia apenas provar o fato indiciário, a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a impugnante, as provas específicas para ilidir o lançamento tributário. Essa é a repartição do ônus da prova no marco de uma ação fiscal que tem como suporte uma presunção legal.

[...]

Diferente do que alega a impugnante não houve erro na metodologia utilizada no procedimento fiscal, pois, segundo a interessada a fiscalização “não considerou os saldos positivos de um mês, que deveriam ser transferidos como origem para apuração das disponibilidades para o mês subsequente”. Tampouco tem pertinência a crítica à metodologia aplicada pela fiscalização que não utilizou na ação fiscal com base em uma presunção legal a metodologia que deveria ser utilizada em outro tipo de ação fiscal: “a exemplo da metodologia utilizada pelo Fisco na apuração de suposto acréscimo patrimonial”. Ora, são ações e procedimentos distintos, não é apropriado confundir os regimes jurídicos e as regras específicas que regem cada ação fiscal. O procedimento fiscal está em consonância com a súmula CARF2 nº 30:

Súmula CARF nº 30: Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

Não se pode olvidar que só serão excluídos da base de cálculo os depósitos menores de R\$ 12.000,00 se a soma deles durante o ano-calendário não ultrapassar o valor de R\$ 80.000,00 – portanto, referida exclusão não se aplica ao caso sob exame.

Em relação a outra conta bancária aduz a impugnante:

“Os valores creditados e/ou depositados na conta corrente 067066 tinham origem na movimentação financeira referente às operações comerciais da pessoa jurídica MAC RIO PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA. (CNPJ nº 07.551.760/000136), empresa da qual a Impugnante é sócia. No início das atividades dessa pessoa jurídica, como era recém constituída, não possuía conta bancária e por isso valeu-se da conta nº 067066 para movimentar valores referentes a recebimentos e pagamentos de fornecedores”.

Registra-se, por oportuno, que não se pode olvidar que o patrimônio do sócio não se confunde com o patrimônio da pessoa jurídica, esse comando basilar está contido, por exemplo, na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 e atualizações quando discorre sobre o princípio da Entidade, *litteris*:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O direito é um todo sistêmico, tanto a legislação tributária como a comercial não abriga essa confusão patrimonial.

Por se tratar atividade comercial que eventualmente originaram os depósitos na conta da impugnante por uma Pessoa Jurídica, esta tem o dever de escriturar todas as operações e mais, escriturar tempestivamente, em consonância com Princípio da Oportunidade, conforme Resolução CFC nº 1.282 de 28 de maio de 2010 que atualizou e consolidou os dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, *litteris*:

[...]

Não há nos autos provas da impossibilidade da pessoa jurídica abrir conta bancária e ter sua própria escrituração a partir de sua abertura, que segundo o Relatório Fiscal e confirmação nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB ocorreu em 04/08/2005. A data da abertura da empresa, lado direito superior do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, pode ser consultada no sítio da RFB na internet³. Assim, o êxito da impugnação está diretamente determinado pela produção de provas específicas, se alega que a origem é a atividade comercial de uma pessoa jurídica, então necessária a apresentação da contabilidade da empresa, lastreada em documentos, pois, também aqui não se pode esquecer de uma regra elementar do direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude ou, conforme o caso, das próprias irregularidades ou omissões.

Sem razão, portanto, a recorrente.

3 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que “*Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo*”. (*La prueba*. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

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

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

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito

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

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

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requereria 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 inverte 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 positividade no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

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

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

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), 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 preclui temporariamente 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

4 O momento da ocorrência do fato jurídico tributário do Imposto de Renda Pessoa Física nos casos de omissão de rendimentos

A recorrente sustenta que o Auto de Infração fundamenta o lançamento no caput do art. 42 da Lei nº 9.430/96, desconsiderando seus §§ 1º e 4º. Dessa forma, fixou equivocadamente a data de 31/12 de 2005 e 2006 como a data do fato gerador para todos os supostos rendimentos omitidos, quando tais rendimentos deveriam ser tributados no mês em que considerados recebidos, com base em tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Nesses casos, aplicável a Súmula CARF 38, de acordo com a qual “O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”.

Sem razão, portanto, a recorrente.

5 A aplicação da Taxa Selic

No que se refere à alegação da recorrente de que seria vedada a aplicação da Taxa Selic para a atualização das contribuições previdenciárias, tenho que não merece acolhida. Cito, aqui, a Súmula CARF 4, de acordo com a qual:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC

para títulos federais. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em relação a esta alegação, portanto, nego provimento ao recurso.

6 O Suposto Cancelamento dos Débitos de Imposto de Renda – Art. 9º, VII, do Decreto-Lei 2.471/88 – Súmula 182 do Extinto Tribunal Federal de Recursos

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.

Sobre o assunto, inclusive, adoto o entendimento manifestado pela DRJ (fls. 405):

Inicia-se a análise do mérito lembrando que a Súmula 182 do TFR, citada pela impugnante, pertence a outro contexto jurídico, melhor dizendo, a outra ordem jurídica, anterior a fundada pela Constituição de 1988. O próprio Órgão que produziu a referida Súmula foi extinto pela Constituição Federal de 1988. Assim, por estar apoiada em precedentes normativos anteriores a Lei 9.430/96, a Súmula 182 do TFR não tem mais eficácia jurídica no atual ordenamento jurídico brasileiro. Não é demais lembrar que se aplica ao lançamento a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, conforme art. 144 do Código Tributário Nacional.

Sem razão, novamente, o recorrente.

Diante disso, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle