



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.726498/2011-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.655 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2020
Recorrente RICARDO FALCÃO SETENTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ÔNUS DOS INTERESSADOS. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E/OU PERÍCIAS. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. CONFIGURAÇÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS INSUFICIENTES.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, de modo que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

A comprovação das alegações formuladas pelo sujeito passivo deve ser realizada a partir da juntada de documentos hábeis e idôneos que possam atestar com precisão a veracidade das informações, de acordo com a legislação que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito federal, de modo que não caberá às autoridades autuante ou julgadora fazê-lo em nome e a favor e do contribuinte, ainda que o processo administrativo fiscal seja regido pelo princípio da verdade material.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.**

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo ao ano-calendário 2008, constituído a partir da apuração (i) de distribuição de rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime do Simples Nacional excedentes ao valor calculado como Lucro Presumido menos IRPJ em que a pessoa jurídica não demonstra a respectiva distribuição através de escrituração contábil elaborada com observância da lei comercial e (ii) da omissão de rendimentos caracterizada pela variação patrimonial à descoberto, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 2.171.277,26, sendo que R\$ 1.115.764,27 correspondem à cobrança do imposto, R\$ 218.689,79 são relativos à incidência de juros de mora e R\$ 836.823,20 dizem respeito à aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 3/7).

Depreende-se da leitura do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 12/13 que a autoridade entendeu por lavrar o corresponde Auto de Infração com base nos principais motivos a seguir transcritos:

“1 - HISTÓRICO

O contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização e do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF, em 22/03/2011, cópia em anexo.

Em 28/04/2011 o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (cópia em anexo), a apresentar os documentos solicitados no Termo de Início de Fiscalização, que não tinha sido atendido até então.

No início de maio, o contribuinte apresentou parte dos documentos solicitados, em particular as cópias dos Contratos Sociais e posteriores alterações das empresas F70 Agropecuária Ltda e da Único Investimentos Turísticos Ltda.

Em 18/05/2011 o contribuinte declarou que as empresas que lhes distribuíram lucro estão inscritas no regime do Simples Nacional e optante pelo regime de competência.

Em 23/05/2011 o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (cópia em anexo), a apresentar planilhas onde relata mês a mês os rendimentos tributáveis e os rendimentos isentos recebidos. Além disto apresentar a escrituração contábil das empresas em que é sócio e das quais recebeu rendimento isento qualificado como rendimento isentos (distribuição de lucros).

Em 27/05/2011 o contribuinte entregou as planilhas solicitadas no Termo de Intimação nº 0002.

Passados 20 dias após a solicitação de apresentação dos livros contábeis das empresas que lhe distribuíram rendimentos isentos (distribuição de lucros), nada foi apresentado a esta fiscalização.

Em 13/06/2011, foi lavrado o auto de infração.

2 – AUTO DE INFRAÇÃO

A ação fiscal teve como principal objetivo verificar, em relação ao ano-calendário de 2008, a variação patrimonial a descoberto, e os rendimentos isentos recebidos pelo contribuinte.

Para efeito de apuração, foi considerada a DIRPF, última declaração apresentada espontaneamente, antes do início desta ação fiscal:

- DIRPF 2009 – Ano Calendário 2008, 34.790.141.

O contribuinte optou pela declaração de ajuste anual Simplificada, opção que permite desconto simplificado no valor máximo de R\$ 12.194,86. Considerando que o contribuinte já havia gozado de um desconto de R\$ 7.872,85 em sua DIRPF, foi concedido o valor de R\$ 4.322,01 de desconto simplificado a qual o contribuinte tem direito a fim de ter o limite máximo de desconto possível.

Foi utilizado o parágrafo 1º do Art. 6º da Resolução CGSN nº 4, com redação dada pelo Art. 2º da Resolução CGSN nº 14 no cálculo do limite máximo de distribuição de lucros, no caso de não ser comprovado o lucro contábil.

Foi feito um demonstrativo que calcula a variação patrimonial a descoberto do contribuinte.

O Auto de Infração foi lavrado considerando a variação patrimonial a descoberto e o excesso de distribuição de rendimentos isentos (distribuição de lucros).

[...].”

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal através do *Termo de Encerramento* de fls. 10/11 e apresentou, tempestivamente, Impugnação parcial de fls. 122/126 em que alegou que a infração relativa *ao excesso de distribuição de rendimentos isentos* (distribuição de lucros) era procedente e, por isso mesmo, havia formalizado pedido de parcelamento do respectivo débito junto à Receita Federal, bem como suscitou os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões que fundamentavam sua defesa no que diz respeito à suposta infração fiscal de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto.

Com base em suas alegações, o contribuinte requereu a realização de prova pericial nos termos dos artigos 16, inciso IV e 18 do Decreto n. 70.235/72, tendo elencando e

indicado, pois, os respectivos quesitos e o assistente técnico, e, ao final, pugnou pela procedência da impugnação.

Os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 146/154, a 6ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, mormente quando o ônus da prova é do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, o contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 12.05.2015 (fls. 169) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 172/196, protocolado em 11.06.2011, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

(i) Dos fatos:

- Que acabou alterando o contrato social da *Único Investimentos Turísticos Ltda* que, a propósito, passou a denominar-se *Salvador Centro de Eventos* e que, ao fazê-lo, submeteu o projeto a uma instituição financeira com o objetivo de aprovar um financiamento bancário, de modo que subscreveu R\$ 3.900,000,00 visando demonstrar à respectiva instituição que os lucros e dividendos do negócio seriam reinvestidos no capital social da nova

empresa por meio de integralizações sucessivas de capital até que ocorresse o pagamento integral do capital subscrito;

- Que por estar mal assessorado, assinou o contrato social equivocadamente redigido no sentido de que teria integralizado (e não simplesmente subscrito) as R\$ 3.900.000,00 cotas no valor de R\$ 1,00, sendo que não se apercebeu do equívoco, pois não possuía renda líquida suficiente para suportar a integralização e que isso acabou gerando um absurdo acréscimo patrimonial à descoberto, muito embora essa despesa jamais tenha existido;

- Que a outra “despesa” que resultou no acréscimo patrimonial à descoberto segue a mesma lógica, já que solicitou, no ano de 2008, financiamento bancário para subsidiar a atividade agropecuária que desenvolvera por meio da *F70 Agropecuária Ltda* e, aí, visando dar conforto à instituição financeira, entendeu por subscrever de R\$ 380.000,00 cotas no valor de R\$ 1,00, de modo a aumentar, no futuro, a garantia do adimplemento, sendo que a redação equivocada da cláusula contratual acabou resultando na falsa impressão de dispêndio e no inexistente acréscimo patrimonial à descoberto; e

- Que apresentou Balanço patrimonial de 2008 de ambas as empresas devidamente firmado por contador habilitado, sob as penas da lei, demonstrando equivocadamente a inexistência de tais valores em qualquer conta do ativo da *Único Investimentos Turísticos Ltda* e da *F70 Agropecuária Ltda*, de modo que, ao contrário disso, os valores estão devidamente escriturados como “capital a integralizar”.

(ii) Da decisão de primeiro grau e seus equívocos:

- Que a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a autuação valendo-se de uma fundamentação contrária ao bom direito pelos seguintes motivos:

(a) Que o pedido de perícia foi rejeitado porque no entendimento da autoridade caberia ao contribuinte ter apresentado todos os documentos necessários para comprovar que não houve a integralização de capital social, sendo que, no caso, o recorrente comprovou que os valores integralizados não ingressaram no patrimônio das empresas, já que os Balanços Patrimoniais das empresas *Única* e *F70* dão conta de que não consta em quaisquer contas de ativos valores supostamente integralizados;

(b) Que a autoridade também se equivocou ao dispor que apenas a retificação do contrato social comprovaria a inexistência do acréscimo patrimonial, sendo que nos termos do artigo 997 e seguintes do Código Civil, o contrato social é instrumento de constituição de sociedade civil que regula as relações da sociedade com terceiros, dos sócios entre si e com a própria sociedade, de modo que a vontade declarada no contrato, por si só, não cria nem extingue ativos da sociedade, já que, para tanto,

é necessário que haja a efetiva transferência de patrimônio dos sócios à sociedade; e

(c) Que, por fim, a autoridade errou ao não entender pela realização da perícia porque a perícia é indispensável, já que as provas a serem carreadas aos autos estão fora da alçada do recorrente, sendo que, de qualquer sorte, o recorrente apresenta seu extrato bancário do ano de 2008 comprovando a inexistência de saída de qualquer numerário, bem assim junta o extrato da F70 Agropecuária Ltda demonstrando a inexistência de ingressos no valor de R\$ 380.000,00 como foi declarado equivocadamente na alteração do contrato social e deixa de apresentar o extrato da Único Investimentos porque a empresa não possuía qualquer conta bancária no período objeto da autuação.

- Que, no mérito, a autoridade não acolheu os argumentos da defesa justamente porque o ora recorrente não teria apresentado comprovação das alterações sociais, bem como que o erro formal constante dos contratos não havia sido corrigido nas alterações posteriores, sendo que as alterações contratuais reiterando o erro redacional ou a inexistência de retificação do contrato social são absolutamente irrelevantes para o deslinde da questão, já que o importante, no caso, é verificar se o recorrente efetivamente transferiu às sociedades os R\$ 4,2 milhões declarados nos contratos; e

- Que a autoridade também se equivocou ao dispor que “*a alegação de que os extratos bancários das empresas comprovariam não ter havido a integralização do capital social não pode ser considerada, pois a integralização do capital social deu-se em ‘moeda corrente nacional’*”, sendo que, de todo modo, a autoridade distanciou-se da verdade material e entendeu por trilhar caminho antagônico.

(iii) Da inocorrência do acréscimo patrimonial à descoberto:

- Que a autoridade fiscal limitou-se a analisar friamente os documentos que não revelam a realidade material dos fatos ocorridos, já que apenas os contratos sociais e as declarações foram enfatizados, sendo que a autoridade não adentrou na totalidade do bojo probatório e, portanto, não investigou a fundo se efetivamente teria havido a integralização do capital social subscrito e, aí, deixou-se levar pela mera aparência dos atos societários eivados de erro material;

- Que o acréscimo patrimonial exige a elaboração de fluxo financeiro ou demonstrativo de variação patrimonial levantado mensalmente para fins de cálculo de omissão de rendimentos, sendo que, nesse ponto, a grande questão é saber quais origens de recursos e dispêndios podem ser considerados neste fluxo financeiro, ou melhor, qual a prova a ser exigida para que um determinado fato componha a planilha de variação patrimonial, seja para aumentar a renda disponível, seja para consumi-la;

- Que o CARF posicionou-se no sentido de que o fato indiciário do consumo de riqueza (saída de numerário da conta bancária) é insuficiente e, aí, é necessário que a fiscalização comprove que o valor tenha sido

efetivamente consumido pelo contribuinte para que aquele dispêndio componha o fluxo financeiro;

- Que em 2010, o CARF editou a Súmula 67 que dispõe que “*em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir do fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesas, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal*”, restando-se concluir, portanto, que somente pode ser considerado no fluxo financeiro o dispêndio efetivamente comprovado pela fiscalização;

- Que, no caso concreto, o fluxo financeiro apresenta apenas dois dispêndios do contribuinte durante o ano-calendário 2008: (i) em junho, no valor de R\$ 3.828.000,00 com a rubrica “Aumento de Capital – Único Investimentos”; e (ii) em novembro, no valor de R\$ 395.000,00 com a rubrica “Aumento de Capital F70 Agropecuária Ltda”, sendo que os dois dispêndios estão amparados exclusivamente nas alterações contratuais e, portanto, não há nenhuma prova encartada nos autos que possa evidenciar o fato econômico ou a disponibilidade de renda, sem contar que a Fiscalização não realizou qualquer investigação para verificar se o valor declarado no contrato foi efetivamente transferido para as sociedades, de modo que uma alteração contratual, por si só, não comprova efetivamente a despesa, a aplicação ou o consumo da renda e, por isso mesmo, não gera disponibilidade de renda; e

- Que se para comprovar a origem o mero contrato de empréstimo é inadmissível como meio de prova, já que a comprovação deve estar amparada na transferência do numerário, este mesmo critério deve ser exigido para a prova do dispêndio, sendo que, no caso, a Fiscalização, além do contrato, deveria comprovar a efetiva transferência dos recursos do recorrente para as sociedades, demonstrando inequivocamente o pretenso acréscimo patrimonial à descoberto.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pela realização de diligência ou perícia para que seja expedido RMF às instituições financeiras visando obter informações completas acerca da totalidade das contas correntes existentes em nome das empresas envolvidas, bem assim que, ao final, a Turma julgadora entenda pelo provimento do Recurso e julgue a infração relativa ao acréscimo patrimonial à descoberto improcedente.

Penso que as alegações tais quais formuladas podem ser analisadas, por um lado, sob a perspectiva da necessidade ou não da realização de diligência ou perícia e, por outro, sob a perspectiva meritória que diz com as alegações sobre a suposta inexistência do acréscimo patrimonial à descoberto e com a ausência de efetiva transferência do numerário envolvido.

1. Da desnecessidade de realização de perícia e/ou diligência e da inteligência do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López²:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. A autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão.

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, porque, como cediço, e de acordo com os artigos 373, inciso I do Código de Processo Civil de 2015³, 16, inciso III do Decreto n. 70.235/ 72⁴ e artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁵, caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado.

² NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³ Verifique-se, por oportuno, que o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil 1973 acabou sendo substituído, por assim dizer, pelo artigo 373, inciso I do CPC/2015, que, a propósito, dispõe igualmente no sentido de que "o ônus da prova incube ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito".

⁴ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. A impugnação mencionará: III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

⁵ Cf. Lei n. 9.784/99. Art. 36. 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.

Em outras palavras, a realização de diligências não pode ser compreendida como uma espécie de substituição do dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações a partir do levantamento de documentos que deveriam ter sido trazidos aos autos por ele próprio.

A rigor, percebe-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo vem sustentando o entendimento de que cabe ao contribuinte trazer aos autos todas as provas e documentos que efetivamente possam comprovar suas alegações. Veja-se:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte trazer ao contencioso todas as provas e documentos que efetivamente comprovem os fatos que alega. A recorrente alegou que o crédito pleiteado teria origem em pagamento indevido decorrente de haver computado na base de cálculo receita de venda de mercadoria sujeita a incidência monofásica, e juntou excertos de livro razão, balancete patrimonial e relatórios contábeis, entretanto, não apontou quais seriam os lançamentos contábeis relevantes nem trouxe aos autos documentação comprobatória dos lançamentos.

(Processo n. 10166.911512/2011-25. Acórdão n. 3302-0008.453. Conselheiro Relator Corinto Oliveira Machado. Sessão de 24.06.2020. Acórdão publicado em 14.08.2020)”.

Além do mais, a jurisprudência deste Tribunal também acaba corroborando nossa linha de entendimento no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n. 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Redator designado Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Sessão de 08.07.2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Tendo em vista que os elementos probatórios devem ser levantados e colacionados aos autos pelos próprios interessados, entendendo pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência à luz do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, uma vez que a realização

de diligências não autoriza que a autoridade julgadora substitua os sujeitos da relação e invoque para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor de um ou de outro, quer seja porque o sujeito passivo, no caso, deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

2. Da configuração do acréscimo patrimonial à descoberto e da ausência de elementos probatórios que poderiam atestar o contrário

Verifique-se, de logo, que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera⁶:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

– Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

– Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acrécimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;
- Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, *qualquer* acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.”

Fixadas essas premissas iniciais, registre-se que, no caso concreto, a apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto restou fundamentada, basicamente, nos artigos 1º a 3º da Lei n. 7.713/88, 1º e 2 da Lei n. 8.134/90 e, por fim, artigos 55, inciso XIII, parágrafo único e 806 e 807 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos⁷. Confira-se:

“Lei n. 7.713/1998

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

⁷ Confira-se que nos termos do artigo 144 da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

[...]

Lei n. 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Decreto n. 3000/99

Seção V - Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Subseção III - Origem dos Recursos

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, o ponto que deve ser destacado no caso concreto é que o recorrente apenas alegou que houve erro na elaboração dos contratos sociais ou alterações sociais das empresas *Único Investimentos Turísticos Ltda* e *F70 Agropecuária Ltda*, haja vista que, no seu entendimento, não havia integralizado o capital das respectivas empresas tal como estava previsto nos respectivos contratos e alterações, mas, sim, apenas teria promovido a subscrição do capital das empresas nos montantes de, respectivamente, R\$ 3.900.000,00 cotas no valor de R\$ 1,00 cada e R\$ 380.000,00 cotas também no valor de R\$ 1,00 cada, visando demonstrar à instituição financeira que aprovaria a realização de financiamento bancário que os

lucros e dividendos do negócio seriam reinvestidos no capital social da nova empresa por meio de integralizações sucessivas de capital até que ocorresse o pagamento integral do capital subscrito.

O fato é que em momento algum o recorrente comprova que não houve a integralização do capital das respectivas empresas e que apenas havia procedido com a subscrição do capital, de modo que os *Balanços Patrimoniais* juntados às fls. 137/140 e os *Extratos Bancários* de contas mantidas no Banco do Brasil em nome do próprio recorrente (fls. 223/234), da *Longitude Restaurante Ltda* (235/244) e da *F70 Agropecuária Ltda* (245/258) são insuficientes para comprovar que a integralização efetivamente não havia ocorrido. Além do mais, note-se, ainda, que os extratos bancários tais quais apresentados são insuficientes porque o valor integralizado poderia ter sido repassado por outras fontes que não bancárias.

Por outro lado, é de se reconhecer que a mera alegação de que não houve a integralização do capital das respectivas empresas *Único Investimentos Turísticos Ltda* e *F70 Agropecuária Ltda* não tem o condão de, por si só, atestar a veracidade dos fatos, já que, considerando que o recorrente era o sócio majoritário das duas empresas, decerto que seria no mínimo razoável que tivesse providenciado a alteração dos contratos sociais por meio do qual indicasse a realidade dos fatos ao destacar a subscrição do capital das empresas e não a integralização.

A propósito, as subseqüentes alterações dos contratos sociais realizados em 2010 e 2011 apenas ratificam que a integralização do capital das empresas foi efetivamente realizada em 2008, podendo-se destacar, aqui, que a *Terceira Alteração* do contrato social da *Único Investimentos Turísticos Ltda*, datada de 08 de janeiro de 2010 (fls. 58/60) acaba confirmando que o capital social da empresa foi totalmente subscrito e integralizado pelos sócios em 2008 no montante de R\$ 5.100.000,00, conforme se pode perceber da *Quarta Cláusula* a seguir transcrita:

“TERCEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL E CONSOLIDAÇÃO DA SOCIEDADE ÚNICO INVESTIMENTOS TURÍSTICOS LTDA

[...]

QUARTA CLÁUSULA: O capital social é de R\$ 5.100.000,000 (cinco milhões e cem mil reais) divididos em 5.100.000 (cinco milhões e cem mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada, totalmente subscrito e integralizado pelos sócios, ficando o capital social com a seguinte distribuição entre os sócios:

SÓCIOS	QUOTAS	TOTAL
Ricardo Falcão Setenta	4.998.000	R\$ 4.998.000,00
Josiel Santos Santana	102.000	R\$ 102.000,00
TOTAL	5.1000.000	R\$ 5.100.000,00”

Observe-se, igualmente, que a *Quinta Alteração* contratual da *F70 Agropecuária Ltda*, datada de 06 de janeiro de 2011 (fls. 50/52) também acaba corroborando que o capital social da empresa foi totalmente subscrito e integralizado pelos sócios em 2008 no montante de R\$ 500.000,00. Confira-se:

“5ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL E CONSOLIDAÇÃO DA SOCIEDADE F70 AGROPECUÁRIA LTDA

[...]

QUARTA CLÁUSULA: o capital social é de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) divididos em 500.000 (quinhentas mil) quotas no valor de 1,00 (um real) cada, já totalmente subscrito e integralizado pelos sócios, em moeda corrente do País, ficando o capital social com a seguinte distribuição:

SÓCIOS	QUOTAS	TOTAL
Ricardo Falcão Setenta	490.000	R\$ 490.000,00
Josiel Santos Santana	10.000	R\$ 10.000,00
TOTAL	500.000	R\$ 500.000,00”

Com efeito, é de se reconhecer, portanto, que em momento algum o recorrente colacionou aos autos elementos probatórios hábeis que pudessem atestar a veracidade de suas alegações no sentido de que a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto não existe, de modo que a mera alegação de que não houve a integralização do capital social das empresas *Único Investimentos Turísticos Ltda* e *F70 Agropecuária Ltda* desacompanhada da correspondente comprovação através da demonstração de fluxos de caixas bancários é insuficiente para afastar a autuação fiscal nesse ponto.

A rigor, registre-se, por oportuno, que a comprovação das alegações formuladas pelo sujeito passivo deve ser realizada a partir da juntada de documentos hábeis e idôneos que possam atestar com precisão a veracidade das informações, de acordo com a legislação que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito federal, de modo que não caberá às autoridades autuante ou julgadora fazê-lo em nome e a favor e do contribuinte, ainda que o processo administrativo fiscal seja regido pelo princípio da verdade material.

3. Dos precedentes mencionados no recurso e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional⁸, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

⁸ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, entendo que também nesse ponto não assiste razão ao recorrente, porque, como bem demonstrado, os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega