



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.001966/2009-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.362 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2020
Recorrente DAVID DE CARVALHO BRAZ JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. CONFIGURAÇÃO. DOAÇÃO DESCARACTERIZADA. ELEMENTOS PROBATÓRIOS INSUFICIENTES. AUSÊNCIA DAS FORMALIDADES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO CIVIL.

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.

Se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária não poderá o intérprete fazê-lo, sendo que nas hipóteses em que a doação restar devidamente comprovada a partir de documentação robusta e de acordo com o cumprimento das formalidades previstas na legislação civil é que o valor dos bens doados será considerado como isento do imposto de renda e deve ser declarado como tal ou como rendimento não tributável.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade, de modo que é pela verdade material que os fatos e provas são valorados, não havendo que se falar em violação a tal princípio nas hipótese em que a autoridade realiza diversas intimações fiscais e que, a partir de então, os elementos probatórios trazidos aos autos são por demais suficientes para se concluir pela ocorrência de infração à legislação tributária.

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 2006, constituído em decorrência da apuração de *omissão de rendimentos correspondente a variação patrimonial à descoberto*, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 355.938,69, sendo que R\$ 175.998,17 correspondem à cobrança do imposto, R\$ 47.941,90 são relativos à incidência dos juros de mora e R\$ 131.998,62 dizem respeito à aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 404/411).

Conforme se pode verificar do *Relatório de Encerramento de Fiscalização* de fls. 398/399, a autoridade fiscal dispôs que lavrou o *Termo de Início de Fiscalização* em 16.03.2009 (fls. 8) e solicitou ao contribuinte que relacionasse os cartões de crédito mantidos por ele e seus dependentes e apresentasse tanto todas as faturas mensais relativas aos fatos realizados quanto todos os respectivos comprovantes de pagamentos, bem assim que apresentasse os comprovantes de rendimentos recebidos por pessoas jurídicas e comprovasse, através de documentação contábil ou bancária, os rendimentos declarados como isentos e aqueles informados como tributáveis exclusivamente na fonte, tais quais haviam sido informados na *Declaração de Ajuste Anual* (fls. 4/7).

Em atenção à intimação fiscal, o contribuinte apresentou *Resposta* de fls. 15 por meio da qual juntou cópias dos comprovantes de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e, na oportunidade, solicitou dilação de prazo para que pudesse atender aos itens 01 e 03 do Termo de Início de Fiscalização. Em manifestação de fls. 20, datada de 05.05.2009, o contribuinte apresentou cópias de faturas dos cartões de crédito e comprovantes de pagamentos relativos aos respectivos gastos, conforme se pode verificar dos documentos juntados às fls. 21/118.

Como alguns pagamentos relativos a alguns das faturas não foram identificados, a autoridade entendeu por emitir o *Termo de Continuação de Fiscalização* de fls. 119 em que solicitara ao contribuinte que encaminhasse tais informações e comprovasse os rendimentos

isentos tais quais declarados. O contribuinte, por sua vez, apresentou manifestação de fls. 121 em que juntou as últimas faturas mensais dos cartões e os respectivos comprovantes de pagamentos (fls. 122/140).

A autoridade dispôs, ainda, que alguns dos documentos solicitados não foram encaminhados e, por isso mesmo, acabou emitindo os *Termos de Fiscalização* n. 03 e n. 04 (fls. 141 e 144) e o *Termo de Reintimação Fiscal* de fls. 146 por meio dos quais o contribuinte foi solicitado a apresentar os comprovantes dos gastos informados em sua respectiva Declaração de Ajuste Anual. Em resposta de fls. 148, o contribuinte apresentou cópias de comprovantes de despesas com saúde e instrução e, também, comprovantes de pagamentos referentes à aquisição do imóvel informado na Declaração de Bens (fls. 149/238).

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória a respeito dos rendimentos isentos tais quais declarados, bem como não apresentou quaisquer documentos relativos ao imóvel em construção na Rua Ivo Borges e concernente ao Terreno no lote 02 PAL 44.462, os quais, aliás, haviam sido informados em sua Declaração de Bens e cujos valores finais são superiores àqueles informados no início do período, o que, segundo a autoridade, indicaria a existência de gastos ao longo do ano.

Com base nas informações prestadas, a autoridade elaborou planilha comparando os recursos comprovados com as despesas apuradas em cada mês e, ao final, verificou que a renda disponível em relação aos dispêndios elencados sempre foi insuficiente em todos os meses do ano de 2006. Foi aí que a autoridade acabou encaminhando o *Termo de Intimação com o Demonstrativo de Variação Patrimonial* (fls. 239/243) para que o contribuinte pudesse apontar eventuais incorreções e pudesse apresentasse novos esclarecimentos e documentos que, justificadamente, acabariam por modificar os valores ali apontados.

Em resposta de fls. 244, datada de 21.10.2009, o contribuinte informou que o *Demonstrativo de Variação Patrimonial* elaborado pela autoridade deveria ser ajustado, uma vez que grande parte dos gastos com cartões de crédito referiam-se às despesas de responsabilidade da pessoa jurídica *Sunshine Veículos Ltda*, do qual era sócio, bem assim que tais gastos tinham por objeto a aquisição de anúncios dos veículos comercializados pela empresa e que os referidos gastos estavam devidamente registrados na contabilidade da empresa, assim como todos os reembolsos oportunamente realizados ao contribuinte (fls. 245/395).

Procedendo à análise dos argumentos e dos documentos apresentados pelo contribuinte, a autoridade fiscal acabou concluindo o seguinte:

“(…) apesar de afirmar que as despesas com os cartões pertencem à pessoa jurídica, os comprovantes apresentados compõem-se das mesmas faturas já entregues anteriormente (fls. 17-134), todas em seu nome, David de Carvalho Braz Junior, porém desacompanhadas dos lançamentos contábeis da pessoa jurídica *Sunshine Veículos Ltda*, como também, de quaisquer demonstrativos que evidenciem a efetivação dos valores reembolsados ao sócio sobre essas despesas.”

A autoridade entendeu, ainda, por encaminhar um novo *Termo fiscal* de fls. 396 solicitando ao contribuinte que (i) apresentasse à fiscalização demonstrações contábeis da *Sunshine Veículos Ltda* com os lançamentos correspondentes às despesas com cartões de crédito e aos reembolsos e que apresentasse documentação bancária que identificasse quando tais valores foram transferidos da pessoa jurídica para a pessoa física, bem assim que (ii) relacionasse os valores que foram pagos pelo imóvel da Rua Ivo Borges e pelo terreno no Lote 02 do PAL 44.562 e, por fim, que (iii) apresentasse cópia do contrato social da *Rio Oeste LTDA* em que seu

nome constasse no quadro societário da empresa e informasse datas e valores dos pagamentos das quotas adquiridas, avaliadas em sua Declaração de Bens por R\$ 50.000,00.

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou qualquer resposta e/ou documentação comprobatória, os valores indicados no *Demonstrativo de Variação Patrimonial* foram mantidos, sendo que os gastos declarados com a aquisição das quotas de capital da Rio Oeste Veículos Ltda também foram incluídos. Com efeito, a autoridade fiscal acabou lançando o respectivo Auto de Infração com fundamento nos artigos 1º a 3º da Lei n. 7.713/88, 1º e 2º da Lei n. 8.134/90 e 6º da Lei n. 8.021/90, cumulado com os artigos 9º da Lei n. 8.846/94, 55, inciso XII e 846 do RIR/99 e, por fim, artigos 1º da Lei n. 11.119/05 e 1º da Lei n. 11.311/06, uma vez que os totais mensais obtidos no referido Demonstrativo, assinalados como gastos, não foram respaldados pelos rendimentos comprovados, o que caracterizaria a existência de sinais exteriores de riqueza.

Na sequência, o contribuinte foi notificado da autuação fiscal em 13.11.2009 (fls. 412/413) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 420/423 em que alegou, em síntese, que a omissão de rendimentos não existia, uma vez que toda a evolução patrimonial teria ocorrido com lastro em rendimentos isentos, bem assim que no início de 2006 havia recebido doação do seu sogro no valor de R\$ 500.000,00 e que tal montante havia sido utilizado na aquisição dos bens e direitos apontados como dispêndios, sendo que o referido valor foi devidamente informado no campo rendimentos isentos de sua DIRPF 2007 e também havia sido informado na DIRPF do seu sogro, e, por fim, que a informalidade havia de prevalecer no que diz respeito à doação, já que foi realizada entre familiares.

Com base em tais alegações, o contribuinte requereu que a impugnação fosse acolhida para que o auto de infração fosse declarado totalmente improcedente.

Os autos foram encaminhados para a apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 470/475, a 18ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2007

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, caracterizando omissão de rendimentos, evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

DOAÇÃO. PROVA.

A alegação de recebimento de valor significativo, seja em dinheiro ou bens, em forma de doação, quando esta não tenha sido formalizada segundo as regras jurídicas próprias, ou não restando provada a efetiva transferência do valor, não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial. O fato de a doação estar consignada na declaração do pressuposto doador não é meio suficiente de prova.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 08.10.2012 (fls. 478/479 e 493) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 481/485, protocolado em 05.11.2012, 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) Das razões do Recurso Voluntário:

- Que as premissas adotadas pela Turma julgadora de 1ª instância podem ser sintetizadas nos seguintes pontos:

(a) A doação não adotou a forma escrita, conforme determina o artigo 541, parágrafo único do Código Civil;

(b) Não houve prova da efetividade da doação; e

(c) Os precedentes do Conselho de Contribuintes não são aplicáveis ao caso dos autos.

- Que nenhuma dessas premissas deve ser levada em consideração no deslinde da controvérsia estabelecida no caso concreto.

(ii) Da necessidade da forma escrita:

- Que ainda que não se tratasse de doação realizada entre parentes próximos – e, por isso mesmo, dotada de informalidade –, o fato é que a Turma julgadora de 1ª instância não interpretou corretamente o artigo 541, parágrafo único do Código Civil, o qual dispõe literalmente que “A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular” e que “A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinentem a tradição.”

- Que a Turma concluiu que, no caso dos autos, a doação deveria ter sido formalizada por escrito e mediante instrumento particular, já que “o objeto da doação é quantia vultosa em dinheiro, não se admitindo que o negócio seja verbal”;

- Que a doutrina civil esclarece que a mensuração de *pequeno valor* deve levar em consideração a condição do doador no sentido de que se trata de pessoa abastada, mesmo as coisas de valor elevado podem ser doadas

mediante simples doação manual, sendo que, no caso concreto, o doador é pessoa abastada e, portanto, ostenta condições financeiras para além do confortável, sendo proprietário de vasto patrimônio que, a propósito, alcança a elevada cifra de R\$ 12.026.272,41, conforme se verifica de sua DIRPF de 2007; e

- Que no que diz respeito à doação, não há necessidade de formalização de instrumento particular, de modo que a regra do artigo 541, parágrafo único do Código Civil, o qual, aliás, admite a formalização de contrato verbal, deve ser aplicada ao caso concreto.

(iii) Da efetividade da prova e da violação ao princípio da verdade material:

- Que, ao que parece, a Turma julgadora de 1ª instância suspeitou da efetividade da doação, sendo que em momento algum houve qualquer questionamento acerca da efetividade da operação, sem contar que a declaração do doador e a documentação que comprova o parcelamento do ITD sobre a doação nos termos da Lei Estadual n. 5.647/2010 do Rio de Janeiro foram juntados aos autos;

- Que se o órgão julgador não se convenceu da efetividade da doação, deveria ter convertido o julgamento em diligência a fim de que outros elementos de convicção viessem à tona, sendo que no âmbito do processo administrativo fiscal a conversão do julgamento em diligência é medida que se impõe em obediência ao princípio da verdade material; e

- Que a alegação de falta de comprovação da efetividade da doação demonstra desobediência ou desconhecimento por parte da Turma julgadora do que prescreve o princípio da verdade material, sendo que a total inobservância do referido princípio acaba resultando na própria anulação da decisão recorrida ou na conversão do julgamento em diligência para que se determine a produção de prova que porventura possa comprovar os fatos tais quais alegados.

(iv) Da importância dos precedentes mencionados na impugnação:

- Que a Turma julgadora também parece esquecer da importância da interpretação administrativa do direito tributário e acabou ignorando a força dos precedentes do próprio Conselho de Contribuintes, sendo que os respectivos precedentes não os quais dispõem, em síntese, que, se os rendimentos e os bens do doador têm origem justificada, as operações de doações entre familiares devem imperar a informalidade, não devem ser desconsiderados ou desprezados.

Com base em tais alegações, o recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para o fim de a autuação fiscal seja declarada totalmente improcedente e que, caso se conclua pela necessidade de algum elemento comprobatório adicional, o julgamento seja convertido em diligência.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da configuração do acréscimo patrimonial à descoberto a partir dos elementos probatórios presentes nos autos

De início, verifique-se 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 Mosquera¹:

“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”;
- 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-acréscimo*, 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;

¹ 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 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, 9º da Lei n. 8.846/94 e, por fim, artigos 55, inciso XIII, parágrafo único e 846 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos². 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.

[...]

§ 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

² 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”.

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.

Lei n. 8.846/94

Art. 9º O contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.

§ 1º Consideram-se bens representativos de sinais exteriores de riqueza, para os efeitos deste artigo, automóveis, iates, imóveis, cavalos de raça, aeronaves e outros bens que demandem gastos para sua utilização.

§ 2º A falta de comprovação dos gastos a que se refere este artigo ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados, autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a até dez por cento do valor de mercado do respectivo bem, observada necessariamente a sua natureza, para cobertura de despesas realizadas durante cada ano-calendário em que o contribuinte tenha detido a sua posse ou propriedade.

§ 3º O valor arbitrado na forma do parágrafo anterior, deduzido dos gastos efetivamente comprovados, será considerado renda presumida nos anos-calendário relativos ao arbitramento.

§ 4º A diferença positiva, apurada entre a renda arbitrada e a renda disponível declarada pelo contribuinte, será considerada omissão de rendimentos e comporá a base de cálculo mensal do imposto de renda da pessoa física.

§ 5º No caso de pessoa jurídica, a diferença positiva entre a renda arbitrada e os gastos efetivamente comprovados será tributada na forma dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

§ 6º No arbitramento, tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes em qualquer mês do ano-calendário a que se referir o arbitramento, convertidos em Ufir pelo valor do mês da avaliação.

§ 7º Fica autorizado o Poder Executivo a baixar tabela dos limites percentuais máximos relativos a cada um dos bens ou atividades evidenciadoras de sinais exteriores de riqueza, observados os critérios estabelecidos neste artigo.

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 - Sinais Exteriores de Riqueza

Art. 846. O lançamento de ofício, além dos casos especificados neste Capítulo, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º).” (grifei).

A propósito, verifique-se que a linha de defesa sustentada pelo recorrente desde a apresentação da peça impugnatória é no sentido de que a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto não existe, uma vez que a evolução patrimonial ocorreu com lastro na doação recebida pelo seu sogro no montante de R\$ 500.000,00, a qual, aliás, foi utilizada na aquisição dos bens e direitos apontados pela fiscalização como dispêndios, bem assim que a doação entre familiares é dotada de informalidade e pode ser realizada verbalmente, conforme dispõe o artigo 541, *parágrafo único* do Código Civil. Além do mais, note-se que de acordo com o recorrente, tal linha argumentativa estaria respaldada em alguns elementos probatórios.

Em primeiro lugar, o recorrente dispõe que a referida quantia havia sido devidamente indicada no campo *rendimentos isentos* de sua respectiva Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2006 (fls. 4/7), bem assim que também havia sido indicada na própria Declaração do seu sogro (fls. 426/432).

Em segundo lugar, o recorrente colacionou aos autos tanto a declaração realizada pelo Sr. Nelcy de Freitas Ferreira em que dispôs que havia realizado efetivamente a doação no montante de R\$ 500.000,00 (fls. 438), como, também, comprovantes de pagamentos de parcelamentos – DARJ – relativos ao *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação* no valor de R\$ 20.000,00, o qual encontrava-se parcelado juntamente com o imposto de outras doações (fls. 439/453).

Por último, o recorrente aduz que o doador é pessoa abastada e, portanto, ostenta condições financeiras para além do confortável, sendo proprietário de vasto patrimônio que, a propósito, alcança a elevada cifra de R\$ 12.026.272,41, conforme se verifica de sua DIRPF do ano-calendário de 2006.

Pelo que se pode notar, o ponto fulcral para o deslinde do caso concreto reside em saber se a suposta doação efetuada pelo Sr. Nelcy de Freitas Ferreira no montante de R\$ 500.000,00 pode ser aceita para fins de comprovação da evolução patrimonial tal qual descrita no *Demonstrativo de Variação Patrimonial* elaborado pela própria autoridade fiscal (fls. 239/243), porque, conforme estabelecem os artigos 6º, *caput* e inciso XVI da Lei n. 7.713/88³ e 39, inciso VII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99⁴, o valor dos bens adquiridos por doação ou herança serão considerados isentos do imposto de renda e, portanto, devem ser declarados como tal ou como rendimentos não tributáveis.

De fato, é de se reconhecer que o recorrente indicou no campo *Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – 10. Transferências patrimoniais – doações, heranças, meações e dissolução de sociedade conjugal ou unidade familiar* de sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2006 (fls. 5) a importância de R\$ 500.000,00. Por outro lado, e diferentemente do que o recorrente alega, o Sr. Nelcy de Freitas Ferreira não informou qualquer doação no montante de R\$ 500.000,00 em sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2006, tendo informado no campo *Pagamentos e Doações efetuados* apenas duas operações no montante de

³ Cf. Lei n. 7.713/88. Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: Art. XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança.

⁴ Cf. Decreto n. 3.000/99. Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos).

R\$ 81.396,48 e R\$ 20.582,86, cujos beneficiários foram, respectivamente, o *Bradesco Saúde* e o *Brasilprev* (fls. 430). Portanto, conclui-se que a alegação de que o suposto doador havia informado a respectiva doação em sua Declaração não se confirma.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se, igualmente, que os comprovantes de pagamentos de parcelamentos – DARJ – de *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação* juntados às fls. 439/453 não se prestam a comprovar a efetividade da suposta doação ora em análise e, portanto, acabam não confirmando a efetividade da suposta doação. Ao menos aparentemente, as informações ali constantes não guardam qualquer relação ou vinculação com as informações a respeito da suposta doação, que, a rigor, foi realizada no montante de R\$ 500.000,00 e cujo *ITCMD*, segundo o recorrente, teria sido recolhido no valor de R\$ 20.000,00. O fato é que o valor principal a título de saldo devedor ali informado foi de R\$ 87.224,37 e, por outro lado, os comprovantes de pagamento de parcelamentos totalizaram o valor de R\$ 18.231,20. Quer dizer, tais valores não batem com os valores relativos à suposta doação no montante de R\$ 500.000,00 e com o valor de R\$ 20.000,00 que teria sido recolhido a título de *ITCMD*.

Ademais, note-se, ainda, que a declaração realizada pelo Sr. Nelcy de Freitas Ferreira (fls. 438) também não tem o condão de comprovar a efetividade da suposta doação, porque, como bem cediço, a doação seria realizada por escritura pública ou instrumento particular e somente seria admitida verbalmente se versasse sobre bens móveis de pequeno valor, de acordo com o que determina o artigo 541, *parágrafo único* do Código de Civil, o qual, aliás, será analisado adiante.

Decerto que nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Quer dizer, as doações apenas serão consideradas isentas do imposto de renda nos termos dos artigos 6º, *caput* e inciso XVI da Lei n. 7.713/88 e 39, inciso VII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99 se forem realizadas de acordo com os requisitos elencados pela Lei civil.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita:

“Lei n. 5.172/66

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Pelo que se pode notar, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Em outras palavras, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto da doação – não poderá o intérprete fazê-lo.

É nesse mesmo sentido que dispõe Luciano Amaro⁵:

⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acácia – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

Considerando que a *doação* é instituto de direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se elencar, de plano, algumas das disposições gerais previstas no Código Civil. É aqui que entra em cena o teor do artigo 541, parágrafo único do Código Civil, tal como mencionei anteriormente, e sobre o qual, aliás, gira a discussão ora em análise. Confira-se:

“Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002

Capítulo IV – Da Doação

Seção I – Disposições Gerais

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

[...]

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.” (grifei).

Pelo que se pode observar, a doação é uma espécie de contrato em que uma pessoa, por espírito de liberdade e à custa do seu patrimônio, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito em benefício do outro contratante. Trata-se de contrato típico e nominado, cuja principal característica é a unilateralidade, impondo-se uma obrigação apenas ao doador, ainda que a doação seja onerosa, já que aí o ônus que se impõe ao donatário não tem o mesmo peso da contraprestação a ponto de desvirtuar a natureza do contrato⁶.

⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. Contratos em Espécie. Vol.4, Tomo II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Trata-se de contrato que é, em geral, formal ou solene, já que a lei impõe a forma escrita por meio de instrumento público ou particular, salvo nas hipóteses em que a doação tem por objeto bens móveis de pequeno valor, porque aí a lei dispõe que poderá ser realizada verbalmente. De fato, o legislador não cuidou de estabelecer critérios para a mensuração do conceito de “pequeno valor” e, portanto, trata-se de conceito aberto e indeterminado que deve ser preenchido à luz das circunstâncias do caso concreto, podendo-se assinalar, de logo, que a doação poderá ser declarada nula se, por exemplo, não for observada a forma prescrita no artigo 541 e *parágrafo único* do Código Civil.

Em comentários ao artigo 541 e *parágrafo único* do Código Civil, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho⁷ dispõem o seguinte:

“Entretanto, poderá ser simplesmente consensual (verbal), caso tenha por objeto bens móveis, de pequeno valor, se lhe seguir, de imediato, a tradição, conforme consta do parágrafo único do mencionado art. 541. É o caso, por exemplo, do amigo que doa uma caneta ao outro, entregando-a de imediato. Observe-se, entretanto, que o legislador não cuidou de estabelecer critérios para a mensuração do conceito de “pequeno valor”. Trata-se, pois, de um conceito aberto ou indeterminado, que deverá ser preenchido pelo juiz, no caso concreto. Em doutrina, há quem considere “pequeno valor” aquele que não suplante o teto de um salário mínimo, a exemplo do que sustenta a doutrina penal, quando da previsibilidade do furto privilegiado (CP, art. 155, § 2.º, CP), embora a questão não seja pacífica.”

Em posição contrária, parte da doutrina civilista sustenta que a doação verbal somente será admitida tendo por objeto bens móveis de pequeno valor, sendo que a concepção do que poderia ser entendido como *bens de pequeno valor* parte da comparação entre o objeto doado e o patrimônio do doador, não existindo parâmetro legal para tanto, de modo que coisas aparentemente valiosas podem ser doadas verbalmente se são forem consideradas insignificantes à fortuna do doador. Essa linha de raciocínio tem amparo no entendimento que restou firmado no Recurso Especial n. 155.240/RJ, relatoria do Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em que a 3ª Turma fixou a tese de que *o pequeno valor há de ser considerado em relação à fortuna do doador, de modo que se se trata de pessoa abastada, mesmo as coisas de valor elevado podem ser doadas mediante simples doação manual*.

A expressão *pequeno valor* é um conceito jurídico indeterminado, de modo que seu significado deve ser interpretado à luz da diretriz da concretude. As circunstâncias do caso e as condições econômicas das partes devem ser levadas em consideração e determinarão o critério de razoabilidade para aferir se é ou não possível dispensar a forma escrita. A rigor, é nesse mesmo sentido que Nelson Rosenvald⁸ tem sustentado:

“A forma escrita será da essência da doação de bens móveis, exceto no tocante a bens de pequeno valor, em que excepcionalmente se admitirá a forma verbal pela própria exigência de dinamicidade no tráfego jurídico. Justamente por isso, qualquer outro negócio jurídico que envolva a transmissão da posse ou propriedade de bens móveis de pequeno valor será realizado por escrito, sob pena de se presumir a doação na ausência de retribuição imediata (v.g., penhor, locação).

A chamada *doação manual* torna o contrato real, pois a tradição se torna elemento apto à própria configuração do contrato. Como a expressão *pequeno valor* é um conceito

⁷ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. Contratos em Espécie. Vol.4, Tomo II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁸ ROSENVALD, Nelson. Contratos (em espécie). In: PELUSO, Cezar. (Coord.). Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência. 7. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2013, p. 578.

jurídico indeterminado, interpretar-se-á o seu significado à luz da diretriz da concretude. Ou seja, as circunstâncias do caso e as condições econômicas das partes determinarão o critério de razoabilidade para aferir se é ou não possível dispensar a forma escrita.” (grifei).

Dito isto, passamos, então, à análise das circunstâncias econômicas e financeiras de cada uma das partes e observamos, de plano, que a suposta doação no montante de R\$ 500.000,00 não pode ser enquadrada no conceito de *pequeno valor* a que alude o artigo 541, *parágrafo único* do Código Civil. A rigor, confira-se que no ano-calendário de 2006 o recorrente ofereceu declaração de bens e direitos no montante de R\$ 2.764.234,70 (fls. 4/7). Quer dizer, os R\$ 500.000,00 supostamente doados equivaleriam a aproximadamente 20% do patrimônio declarado pelo recorrente. Por outro lado, veja-se que no mesmo ano-calendário o Sr. Nelcy de Freitas Ferreira informou como bens e direitos o montante de R\$ 12.026.272,51 (fls. 426/432), sendo que a suposta doação representaria aproximadamente 4% do valor patrimonial indicado pelo suposto doador.

À luz das condições patrimoniais e econômicas de cada um dos supostos contratantes, pode-se afirmar que a suposta doação no montante de R\$ 500.000,00 não poderia ser enquadrada no conceito de *pequeno valor* a que alude o artigo 541, *parágrafo único* do Código Civil e, portanto, deveria ter sido pactuada formal ou solenemente, já que, em regra, a lei impõe que as doações sigam a forma escrita e sejam aventadas por meio de instrumento público ou particular. Como efeito, como as partes não observaram a forma prescrita no referido artigo, decerto que a suposta doação poderia ser declarada nula.

De todo modo, o que deve restar claro é que o conjunto probatório constante dos autos é bastante robusto e nos leva a concluir, com precisão, que, de fato, houve omissão de rendimentos caracterizada a partir do acréscimo patrimonial à descoberto nos termos o artigo 55, inciso XIII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, podendo-se destacar, aqui, algumas das razões que nos levam a afirmar de maneira tal:

- (i) O Sr. Nelcy de Freitas Ferreira não havia informado em sua Declaração do ano-calendário de 2006 qualquer doação ao recorrente;
- (ii) As informações e os valores constantes dos comprovantes de parcelamento de *ITCMD* não guardam qualquer relação e não apresentam qualquer similitude com os valores e informações que envolveram a suposta doação;
- (iii) A suposta doação no montante de R\$ 500.000,00 não poderia ser enquadrada no conceito de *pequeno valor* a que alude o artigo 541, *parágrafo único* do Código Civil, de modo que deveria ter sido solenemente formalizada a partir de instrumento público ou particular; e
- (iv) Não há qualquer demonstração do fluxo financeiro através de comprovantes bancários (TED's, DOC's, cheques, saques etc) no sentido de que o referido montante teria saído do patrimônio do Sr. Nelcy de Freitas Ferreira e teria sido efetivamente transferido ao patrimônio do recorrente.

Com base em todas essas razões elencadas, entendo pela configuração da *omissão de rendimentos caracterizada a partir do acréscimo patrimonial à descoberto* nos termos o artigo 55, inciso XIII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99 e, por isso mesmo, devo concluir que as alegações do recorrente nesse ponto não merecem qualquer acolhida.

2. Da não violação ao princípio da verdade material e da robustez dos elementos probatórios que envolvem o caso concreto

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 López⁹ 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).

As lições de Gilson Wessler Michels¹⁰ também se mostram de todo relevante:

“A superação da dicotomia entre verdade formal e verdade material não leva, entretanto, à consagração desta última. Com efeito, a verdade absoluta ainda está no campo da utopia, do ideal, fazendo com que a busca do julgador seja antes pela verossimilhança, ou seja, por uma ordem de aproximação e probabilidade; a busca da verdade material demandaria tempo demais, e o resultado final, mesmo assim, continuaria a ser uma mera aproximação da verdade. Sem que se entre no campo dos novos paradigmas da verdade – veiculados por alguns doutrinadores –, certo é que se tem hoje a ideia de um processo necessariamente pontuado por alguns limites – temporais ou materiais – à cognição probatória, mas que supera a distinção entre verdade formal e verdade material, como meio de assecuração de uma decisão produzida em tempo razoável. No processo administrativo, impõe-se a mesma superação. Com o crescente enrijecimento do procedimento – operado por disposições como a que prevê prazos preclusivos para a apresentação de provas –, há que se reconhecer a superveniência de um formalismo

⁹ 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.

¹⁰ MICHELS, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal: Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972. atual. Florianópolis: 2005, Não paginado.

moderado para o PAF, voltado ao reconhecimento de que, mesmo nesta esfera, a verdade material é um mito, e que o julgador, na expressiva maioria das vezes, acaba chegando apenas a um juízo de verossimilhança; e este juízo de verossimilhança fica corroborado pela união, a estas limitações de ordem processual, das várias presunções de direito material embutidas na legislação tributária.” (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.

Tanto é que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação das provas colacionadas aos autos, podendo determinar as diligências que entender necessárias, conforme dispõe o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72¹¹. 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. É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹²:

“[...] 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.”

Como se pode observar, não restam dúvidas de que 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. A autuação de ofício do julgador

¹¹ Cf. 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.

¹² 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.

é no sentido de poder complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, restando-se concluir, portanto, que a busca pela verdade material não autoriza que o julgador possa substituí-las em desacordo com os fatos discutidos ou possa substituir os interessados na produção de provas¹³.

Tal como destacamos no tópico anterior, verifique-se que os elementos probatórios que envolvem o caso concreto são por demais suficientes para que possamos concluir pela omissão de rendimentos caracterizada a partir do acréscimo patrimonial à descoberto nos termos do artigo 55, inciso XIII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, podendo-se destacar, aqui, as razões que nos levam a concluir pela caracterização do acréscimo patrimonial à descoberto.

Em primeiro lugar, note-se que o Sr. Nelcy de Freitas Ferreira não havia informado em sua Declaração do ano-calendário de 2006 qualquer doação ao recorrente, bem como as informações e os valores constantes dos comprovantes de parcelamento de ITCMD não guardam qualquer relação e não apresentam qualquer similitude com os valores e informações que envolveram a suposta doação. Por último, registre-se que a suposta doação no montante de R\$ 500.000,00 não poderia ser enquadrada no conceito de *pequeno valor*, de modo que deveria ter sido solenemente formalizada a partir de instrumento público ou particular, sem contar, ainda, que não há qualquer comprovação através de comprovantes bancários (TED's, DOC's, cheques, saques etc) de que o referido montante teria saído do patrimônio do Sr. Nelcy de Freitas Ferreira e teria sido transferido ao ora recorrente.

Acrescente-se, ainda, que a autoridade fiscal acabou intimando o recorrente por diversas oportunidades com o intuito precípua de buscar a verdade dos fatos tais quais discutidos, não havendo se cogitar, portanto, de qualquer violação ao princípio da verdade material. Pelo contrário, o conjunto probatório constante dos autos e que, em grande medida, foi apresentado pelo próprio recorrente é por demais suficiente para que se possa afirmar pela configuração da omissão de rendimentos caracterizada a partir do acréscimo patrimonial à descoberto, restando-se concluir, pois, que as alegações do recorrente nesse ponto também não merecem prosperar.

3. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos aparentemente pode corroborar sua linha de defesa no sentido de que entre familiares as doações podem ser realizadas verbalmente nos termos do artigo 541, parágrafo único do Código Civil, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional¹⁴, 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:

¹³ 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.

¹⁴ 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.

“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).

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 voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega