



Processo nº 12898.002072/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-007.656 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 08 de outubro de 2020
Recorrente ITAMAR LEOCADIO GOMES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

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 do contribuinte, ainda que o processo administrativo fiscal seja regido pelo princípio da verdade material.

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

Kushiyama, 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 de apuração de *omissão de rendimentos caracterizada pela variação patrimonial à descoberto*, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 100.689,86, sendo que R\$ 49.625,37 correspondem à cobrança do imposto, R\$ 13.845,47 são relativos à incidência de juros de mora e R\$ 37.219,02 dizem respeito à aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 148/153).

Conforme se pode verificar da leitura do *Termo de Constatação Fiscal* de fls. 154/156, o contribuinte havia sido intimado através do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 18.03.2009 (fls. 7/8) a apresentar todos os comprovantes dos pagamentos efetuados às administradoras de cartões de créditos *BankPar S.a.* e *Unicard Banco Múltiplo S.a.* e comprovar a origem dos recursos utilizados para efetuar tais pagamentos, bem assim a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, todos os rendimentos isentos, não tributáveis, sujeitos à tributação exclusiva na fonte, recebidos mensalmente pelo próprio contribuinte, cônjuge e dependentes.

A partir dos elementos disponíveis na ação fiscal e nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a autoridade elaborou o *Demonstrativo de Variação Patrimonial* em que verificou que o contribuinte havia apresentado acréscimo patrimonial à descoberto nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro nos valores, respectivamente, de R\$ 52.152,21, R\$35.902,66, R\$82.382,10, R\$41.758,58, R\$51.038,47, R\$3.817,61, R\$3.376,29, R\$17.570,28, R\$10.161,87, R\$42.939,25, R\$32.828,24 e R\$14.167,86.

Em 04.11.2009, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Constatação Fiscal (fls. 138) por meio do qual constatou, de fato, que o contribuinte havia apresentado acréscimo patrimonial à descoberto de acordo com as planilhas anexadas ao referido termo, razão pela qual o contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos sobre as discrepâncias entre os valores constantes da *Declaração de Operações com Cartão de Crédito – DECRED* entregue pelo *UNICARD Banco Múltiplo S.a.* e os extratos entregues pelo próprio contribuinte. Em resposta de fls. 145/147, o contribuinte alegou que utilizou seus cartões de crédito para girar sua empresa, Farmácia Cleomar Ltda, e, a propósito, acabou reconhecendo os valores constantes da DECRED, tendo afirmado, pois, que havia utilizado os cartões para pagar dívidas da referida empresa, sendo que o contribuinte não apresentou quaisquer documentos que pudessem atestar suas alegações.

A autoridade também entendeu por dar início ao procedimento fiscalizatório contra a Sra. Iclenice Rocha Souza Gomes, que, enquanto cônjuge do contribuinte, era responsável por 50% da tributação do casal, pelo que deveria apresentar esclarecimentos acerca das discrepâncias entre os valores constantes da DECRED entregues pelo *UNICARD Banco Múltiplo S.a.* e os extratos entregues pelo próprio contribuinte, sendo que, ao final, a Sra. Iclenice não apresentou qualquer manifestação.

Com efeito, a autoridade lançadora entendeu pela configuração do acréscimo patrimonial à descoberto, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Embora os contribuintes ITAMAR LEOCADIO GOMES e ICLENICE ROCHA DE SOUZA GOMES nada tenham apresentado em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, a presente fiscalização incluiu, com base na DIRPF 2006/2007 de ITAMAR LEOCADIO GOMES, OS RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA/EXTERIOR no valor de R\$ 8500,00 ano, o que fez com que acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de Janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro do ano-calendário de 2006; respectivamente, nos valores de R\$51.443,87; R\$35.194,32; R\$81.673,76; R\$41.050,24; R\$50.330,13; R\$3.109,27; R\$2.667,95; R\$16.861,94; R\$9.453,53; R\$42.230,91; R\$32.119,94; R\$13.459,56; conforme planilhas anexas a este Termo de Constatação fiscal e parte integrante do auto de infração.

A presente fiscalização também incluiu como dedução, em virtude do aumento dos rendimentos tributáveis, diminuindo portanto o crédito tributário apurado, a diferença de valor do desconto simplificado de R\$5.687,80.

Logo, configurou-se de forma definitiva o acréscimo patrimonial a descoberto do casal, no ano-calendário de 2006, conforme acima relatado. Ficando, portanto, cada cônjuge responsável por 50% do crédito tributário ora constituído.”

Na sequência, o contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 167/169 por meio da qual suscitou os motivos de fato e direito, os pontos de discordância e as razões que fundamentavam sua defesa.

Os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 177/184, a 19^a 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

Ano-calendário: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A quantia correspondente a acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte sujeita-se à tributação do Imposto de Renda.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”.

O contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1^a instância em 28.09.2012 (fls. 185) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 189/192, protocolado em 22.10.2012, 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.º 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.

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

(i) Dos fatos:

- Que ratifica que os fatos realizados com o uso dos cartões de crédito durante o ano-calendário de 2006 foram considerados como variação à descoberto, quando, na verdade, não se enquadram em tal definição, uma vez que tais operações não acrescentaram em nada ao seu patrimônio, mas, ao contrário, transformaram-se em dívidas e ônus reais pelas quais o recorrente vem sofrendo as consequências, tendo em vista sua incapacidade de arcar com as obrigações contraídas junto às operadoras de cartão de crédito e às diversas instituições financeiras; e
- Que tais recursos foram sacados nas operadoras juntamente para evitar execuções de títulos e promissórias, pelas quais era responsável e principal pagador diante de sua responsabilidade enquanto sócio majoritário da pequena empresa, bem assim que, devido ao pequeno porte da empresa, sempre enfrentou dificuldades na captação de recursos financeiros junto às redes bancárias e, portanto, não restando outra alternativa, utilizou-se, então, de modo mais prático, dos cartões de crédito em decorrência das facilidades concedidas, tais como prazos para utilização do cartão sem juros e a possibilidade de rolar a dívida, através de pagamento mínimo, o que fez com que conseguisse tempo e prazo para tentar reverter o quadro de insolvência, evitando, pois, eventuais execuções e protestos por parte de seus fornecedores, os quais poderiam inviabilizar totalmente as operações da empresa.

(ii) Preliminarmente:

- Que devido às sucessivas variações e abalos da economia em geral, as obrigações e os encargos da dívida foram se tornando insuportáveis, razão pela qual se constata a enorme quantidade de pagamentos informados pelas administradoras dos Cartões, que, aliás, são verdadeiros, mas alcançam altos valores em razão da incidência dos juros e encargos;
- Que, em atitude desesperada, conseguiu, embora à custa de encargos mais altos, sucessivas operações de empréstimos bancários e, portanto, conseguiu obter recursos para suportar os ônus das obrigações;
- Que os valores apurados no Quadro Demonstrativo de Variação Patrimonial não correspondem, na prática, a nenhum acréscimo patrimonial, mas representam, isso, sim, dívidas reais, sendo que as cifras destacadas representam um acúmulo de suas dívidas, de modo que a utilização dos cartões não gerou riqueza ou acréscimo patrimonial e demonstram, pura e simplesmente, o resultado funesto de uma rolagem de dívidas a partir do acréscimo dos valores devidos a título de encargos, juros e refinanciamentos junto às instituições financeiras;

- Que além das altas somas de pagamentos devidos pela utilização dos cartões de crédito, viu-se obrigado a recorrer a instituições financeiras, tendo obtido junto ao UNIBANCO S.A. e através das contas 107122-5 e 107207-4 financiamentos de R\$ 18.000,00 em 10.08.2006 e R\$ 74.800,00 em 10.08.2006, bem assim que encerrou o ano de 2006 com dívidas no Unibanco nos valores de R\$ 17.138,40 e R\$ 71.883,81; e

- Que tais valores estão sendo rolados há tempos e por conta da incidência dos juros e correções e, atualmente, o saldo está girando em aproximadamente R\$ 350.000,00, não havendo se falar, pois, em acréscimo patrimonial, já que, na verdade, encontra-se insolvente e em estado de pré-falência, pois não está mais conseguindo honrar com os compromissos assumidos.

(iii) Do mérito:

- Que discorda e considera equivocado o enfoque aplicado na autuação, bem como a interpretação posterior conferida pela turma julgadora, que, aliás, manteve a autuação pela tese da configuração do acréscimo patrimonial, quando, na verdade, o que se tem são dívidas altíssimas e, além disso, a autoridade fiscal está na verdade por puni-lo, pois é certo que os recursos aplicados não lhe pertencem, já que são oriundos dívidas de grande porte junto às instituições financeiras, não havendo falar, portanto, em acréscimo patrimonial à descoberto, porquanto o imposto não incide sobre dívidas contraídas.

Com base em tais alegações, o recorrente aduz que a Receita Federal poderia checar a veracidade de suas alegações junto às respectivas instituições financeiras, de modo que, só assim, a insubsistência e improcedência restariam demonstradas, cujo lançamento baseou-se, equivocadamente, em valores de dívidas e ônus reais, as quais foram confundidas como valores recebidos sem comprovação ou acréscimo patrimonial à descoberto, bem assim que, ao final, aguarda que o presente recurso seja julgado procedente e que o auto de infração seja cancelado.

Pelo que se pode notar da leitura das alegações acima, o recorrente não apresentou novas razões de defesa em comparação com aquelas que já haviam sido suscitadas em sua peça impugnatória de fls. 167/169 e, uma vez mais, não apresenta quaisquer elementos probatórios que pudessem atestar com precisão suas alegações. Por outro lado, verifique-se que as alegações realizadas preliminarmente acabam se confundido e se replicando na parte das alegações meritórias, razão pela qual devem ser analisadas em conjunto.

Passemos, então, à análise das alegações tais quais formuladas.

Da configuração do acréscimo patrimonial à descoberto e da ausência de elementos comprobatórios que pudessem atestar a veracidade das alegações formuladas

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;

– 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).

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.

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 essa 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 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.

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).

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 os valores objeto da autuação dizem respeito, por um lado, a créditos rotativos dos cartões de créditos em que a incidência de juros e correções monetárias foram elevadíssimas e, por outro, a dívidas contraídas junto à instituições financeiras.

O fato que deve ser aqui destacado é que o recorrente não colacionou aos autos quaisquer elementos probatórios que pudesse atestar a veracidade de suas alegações, quando, na verdade, deveria fazê-lo por força da própria legislação de regência que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito federal, sendo que a própria autoridade julgadora de 1^a instância já havia levantado essa linha de entendimento, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo, extraídos das fls. 184 do acórdão recorrido:

“13 Observe-se, ainda, que o interessado, embora alegue que tenha contraído empréstimos junto a instituições financeiras, o que seria admissível como origens de recursos no fluxo de variação patrimonial, não juntou aos autos qualquer documento comprobatório dessa alegação. Dessa forma, considerando, ainda, que a impugnação deve ser instruída com os documentos aptos a comprovar as alegações, *ex vi* do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, deixa-se de acolher essa tese, por falta de provas.

14. Por oportuno, registre-se o presente lançamento imputou ao interessado apenas 50%, da infração de omissão de rendimentos, caracterizada por variação patrimonial a descoberto, no valor tributável de R\$ 189.797,74 (montante devido no ajuste anual), do valor total de R\$ 379.595,42, apurado no demonstrativo de fls. 157/162, sob o argumento de que o cônjuge do impugnante responderia pela metade da tributação do casal. Dessa forma, foi efetuado um único demonstrativo de variação patrimonial, que deu ensejo ao lançamento do crédito tributário apurado no presente processo; e o lançamento do crédito tributário, em face do cônjuge, apurado no processo nº 12898.002438/200909. Com efeito, não se vislumbra nos autos suporte fático-jurídico para a argumentação de que o cônjuge do impugnante responderia por 50% da tributação do casal, quando ambos apresentaram DIRPF em separado. Registre-se, ainda, que o demonstrativo fls. 157/162 apurou variação patrimonial a descoberto exclusivamente em face de dispêndios/aplicações, decorrentes do pagamento de cartões, de crédito, cujos responsável pelo pagamento, na qualidade de sacado, era o próprio contribuinte, e não o seu cônjuge. Dessa forma, diante da inexistência nos autos de qualquer elemento a indicar que o cônjuge tenha efetuado tais pagamentos, ainda que em parte, estes deveriam ter sido imputados, na sua totalidade ao impugnante. Não obstante, esse fato não trouxe efetivo prejuízo à defesa, vez que esse critério, adotado no lançamento, implicou tributação mais benéfica ao impugnante.”

Nesse contexto, verifique-se que o artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o sujeito passivo deve apresentar documentos hábeis e idôneos que possam comprovar suas alegações no momento do oferecimento da impugnação, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente em razão da ocorrência da preclusão processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“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;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Com a introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas.

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final.

Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado a lei fixa o espaço máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedural em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto n. 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

Aliás, o próprio princípio do devido processo legal manifesta-se por meio de princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão apresenta-se como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente dos que querem alguns quando afirmam que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), porque ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto n. 70.235/72, a lei geral apenas será aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica³. E, aí, considerando que o Decreto n. 70.235/72 é lei específica, decreto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar conflitos aparentes de normas é que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

O próprio artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 elenca hipótese em que a norma ali prescrita é flexibilizada, de modo que a prova documental poderá ser apresentada após a formalização da peça impugnativa quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Observe-se que a pretensão da recorrente não se enquadra em quaisquer das hipóteses normativas elencadas.

Em comentários ao artigo 16, § 4º, “c” do Decreto n. 70.235/72, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴ dispõem o seguinte:

“É também possível legalmente apresentar provas que se destinem a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidos aos autos. É muito comum serem apresentados novos elementos de convicção apurados em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, tanto na primeira como na segunda instância. Cabe ressaltar que as diligências solicitadas, na maioria pelos julgadores, visam esclarecer dúvidas suscitadas nos autos ou esclarecer pontos obscuros. Há quem afirme que, se o julgador pode solicitar documentos a qualquer momento, o contribuinte, por essa mesma razão,

³ É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

⁴ 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.

também poderia espontaneamente juntá-los a qualquer tempo sem a ocorrência da figura da preclusão. Se, inclusive de ofício, o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deveria acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

Não nos parece acertado esse entendimento. A um porque, para o julgador não se aplicam as regras de preclusão previstas para o contribuinte, a quem - julgador - as regras do PAF lhe confere o direito de converter o julgamento em diligência quando houver necessidade de introduzir novos elementos formadores de convicção. A dois porque o resultado de uma diligência fiscal pode produzir o efeito de convencer, sensibilizar ou colocar em dúvida, a autoridade aplicadora da lei tributária, com competência legal para reexaminar o lançamento tributário. A três porque a autoridade julgadora deve, nos termos do RICARF/09, artigo 49, dentre outras coisas, observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio.”

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, uma vez que os valores objeto da autuação dizem respeito, por um lado, a créditos rotativos dos cartões de créditos em que a incidência de juros e correções monetárias foram elevadíssimas e, por outro, a dívidas contraídas junto às instituições financeiras, de modo que suas alegações não merecem prosperar em virtude da ausência de provas que possam ampará-las.

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.

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