



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000643/2008-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.360 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2020
Recorrente ACACIO HENRIQUE DA SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MENSAL. APURAÇÃO

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

DO PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito da contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso.

PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. VERDADE MATERIAL..

Toda a legislação administrativa, incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

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)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

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

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 17-40.630 - 11ª Turma da DRJ/SP2, fls. 470 a 476.

Trata de autuação referente a Imposto de Renda de Pessoa Física e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Da Autuação

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 25/11/2008, o Auto de Infração às fls. 429 a 432, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, do(s) ano(s) calendário 2005 e 2006, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 169.574,46, dos quais R\$ 87.650,73 correspondem a imposto; R\$ 16.185,69 juros de mora (calculados até 31/10/2008); R\$ 65.738,04 a multa proporcional (passível de redução).

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o procedimento fiscal resultou na apuração das seguintes infrações:

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, que integra o presente Auto de Infração as fls. 433 a 451.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
30/9/2005	670,61	75
31/10/2005	16.901,73	75
30/11/2005	17.126,77	75
31/12/2005	18.386,38	75
31/1/2006	19.828,67	75
28/2/2006	27.524,00	75
31/3/2006	27.714,12	75
30/4/2006	23.639,29	75
31/5/2006	27.345,97	75

30/6/2006	27.372,19	75
31/7/2006	22.112,47	75
31/8/2006	23.527,36	75
30/9/2006	6.974,81	75
31/10/2006	25.922,04	75
30/11/2006	30.882,63	75
31/12/2006	38.222,42	75
Total	354.151,46	

Arts. 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713/88; Arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; Art. 55, inciso XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99; Art. 1º da Lei nº 11.119/05 e art. 1º da Lei nº 11.311/06.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 01/12/2008, o contribuinte apresentou, em 03/12/2008, a impugnação de fls. 456 a 461, alegando que:

Transcreve a afirmação da autoridade fiscal que os “pagamentos das despesas realizadas pela pessoa física do Sr. Acácio Henrique da Silveira são claramente de seu posto de gasolina - Batista Silveira & Silveira Ltda”.

E que apesar do reconhecimento, concluiu pelo acréscimo patrimonial, passível de tributação, por não concordar que os recursos são originários da pessoa jurídica Batista Silveira & Silveira Ltda.

E que a conclusão do Auditor não se sustenta na lógica dos fatos, antes demonstra excessivo apego ao formalismo.

Todas as faturas pagas pela pessoa física - referentes à pessoa jurídica - através dos cartões de crédito estão contabilizadas. Não há uma só fatura que não tenha sido lançada nos livros contábeis. E todas elas estão dentro das disponibilidades de caixa da pessoa jurídica.

Não há empréstimo de recursos financeiros, mas tão somente empréstimo de crédito, porquanto no vencimento a fatura do cartão de crédito era quitada com recursos da própria pessoa jurídica.

Quanto a estes fatos, nenhuma dúvida surge, trata-se da verdade absoluta.

O auditor reclama, tão somente, a existência de documentos que comprovem – com coincidência de datas e valores - os repasses da pessoa jurídica para a física.

Conclui-se que está sendo punido por mero equívoco de contabilidade. Se tivesse escriturado a contabilidade da pessoa jurídica com os lançamentos, nas épocas apropriadas, dos valores das faturas pagas pela pessoa física não haveria auto de infração.

Não parece adequado que alguém seja tributado por mero equívoco contábil, por eventual descuido na condução dos negócios, sem que se verifique na verdade qualquer aumento patrimonial.

Além das faturas contabilizadas pela pessoa jurídica, o impugnante pagou com os cartões de crédito despesas pessoais absolutamente compatíveis com as receitas declaradas à Receita.

Admitindo que os recursos para pagamento das despesas comprovadamente pertencentes à pessoa jurídica advieram desta, não há qualquer acréscimo patrimonial a descoberto passível de tributação.

E faz os seguintes questionamentos em sua defesa: Onde está o patrimônio acrescido do impugnante? A variação patrimonial a descoberto está consubstanciada em quais bens ou valores?

Aguarda que seja o auto de infração julgado insubsistente, declarando-se inexigível o crédito tributário nele apurado.

Protesta pela anexação oportuna de outros documentos, fazendo uso de seu direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Em sua decisão, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MENSAL. APURAÇÃO

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

DO PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito da contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso. Pedido indeferido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 482 a 490, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Através de uma visão panorâmica do recurso, percebe-se que o recorrente, além de apresentar alegações genéricas, suscitando o princípio da verdade real, limita-se a atacar a decisão recorrida pelo fato da mesma aceitar os termos da autuação, onde a referida decisão não admite que os recursos foram originários da pessoa jurídica, por motivos muito vagos. Senão, veja-se os argumentos iniciais do recurso ao atacar a decisão recorrida:

Nada obstante, o V. acórdão não admite que os recursos para pagamento das despesas seriam originários da pessoa jurídica, por três razões, a saber:-

a-) não foi apresentada documentação comprobatória coincidentes em data e valor dos repasses de recursos da pessoa jurídica à física;

b-) não foi apresentada qualquer justificativa para este procedimento;

c-) não foi informado qual a natureza da transferência da pessoa jurídica para a física.

Com todo o respeito devido, a conclusão da Colenda Turma não se sustenta na lógica dos fatos, demonstrando, na esteira adotada pelo sr. Auditor, excessivo apego ao formalismo, em flagrante ao princípio da verdade real.

Analisando o relatório de fiscalização, anexo às fls. 440 a 453, percebe-se que a fiscalização de fato constatou que os pagamentos das despesas pagas pelo recorrente pertenciam ao posto de combustível, no entanto, o contribuinte não comprovou a causa dos pagamentos, como também não comprovou cabalmente o repasse dos recursos do posto de gasolina para o contribuinte. Por conta disso, a fiscalização entendeu que o recorrente não se desincumbiu de sua obrigação de vincular os recursos utilizados para o pagamento das despesas de cartão de crédito, como se originados do posto de gasolina. Veja-se então também os trechos do relatório de fiscalização, que mencionam este entendimento:

Além disso, tais recursos também poderiam ser oriundos de escrituração à margem da contabilidade. A confusão patrimonial foi estabelecida pelo contribuinte e caberia a este desfazer-la. Foi desobedecido o Princípio Contábil da Entidade (Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade), que prescreve que o patrimônio dos sócios não deve ser misturado ao da empresa.

Assim, apesar dos pagamentos das despesas realizadas pela pessoa física do Sr. Acácio Henrique da Silveira são claramente de seu posto de gasolina - Batista Silveira & Silveira Ltda, não existe a causa para este pagamento, ou mesmo se houve o repasse de numerários do posto para o Sr Acácio, o que no leva a acreditar que houve sim uma variação patrimonial a descoberta de tributação da pessoa física pelo pagamento dos cartões de crédito em valores superiores aos seus rendimentos declarados.

Sobre o tema verdade material, ou real, pela precisão e ensinamentos, a título informativo, vale a pena trazer a este processo, trechos do voto vencedor do acórdão de nº 9101--003.953 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 06 de dezembro de 2018, conforme a transcrição apresentada a seguir, com adaptações:

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida - repita-se - mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra "Verdade" que não a formal, é a material. A Verdade material,

nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade - mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas *a priori* pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra "categoria de Verdade", menos exigente que a Verdade material.

E por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressaltava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira (1).

Nessa medida, a expressão "Verdade material", ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação (2), corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares(3).

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do

processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos (4). O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, "...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*"

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos (5).

A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial (6).

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito às provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade (7).

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final (8).

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos - de fato e de direito - que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013).

E bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato sensu*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto sensu*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

"Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa. "

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por "preclusão administrativa" deve ser entendido como a chamada "coisa julgada administrativa", i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o "exame de ofício" para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o "Decreto" por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Mesmo assim, o Decreto 70.235/72 prevê em seu art. 18 que a autoridade julgadora de primeira instância determinara, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Ora, se a autoridade pode, de ofício, requerer diligências em qualquer momento do processo para em qualquer momento do processo receber as informações necessárias, por que o contribuinte (ou o fisco) também não pode fazê-lo a qualquer tempo?

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

"Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc, mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, repita-se: se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

Importante lembra ainda do teor do artigo 145 do CTN, que prevê:

"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Extraí-se daí que o lançamento não termina na autuação, mas sim no trânsito em julgado do processo administrativo fiscal e, portanto, até lá, este Conselho tem o dever legal de efetuar o seu controle de legalidade, de ofício, se necessário.

Outra questão que reforça meu entendimento, é a questão das chamadas "questões de ordem pública".

Tanto no âmbito administrativo como no judicial, são frequentes decisões de órgãos julgadores dos mais diversos, reconhecendo *de ofício* questões de ordem pública.

1 - Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cit. p. 56.) "

2 - TARUFFO, Michele. La prova dei fatti giuridice. Milão: Giuttrè, 1992. p.56

3 - Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cinira, Ada Pelegni Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (Teoria

Geral do Processo. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 70).

4 - Manual de Processo Civil. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.

5 - Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário. In O processo na constituição. Coord . Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartil Latin, 2008. p. 691.

6 - Curso de Direito administrativo. 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o Princípio da Verdade Material consiste na busca daquilo que é realmente a Verdade independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

7 - BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

8 - Direito Administrativo Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 554. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (Julho de 1989), sobre um tema de cunho Princiologógico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

Uma vez tendo a visão do que vem a ser verdade material e verdade formal, debruçando-se sobre os motivos da autuação, como também sobre os argumentos utilizados no acórdão recorrido que confirmam a autuação, confrontando com os argumentos apresentados pelo recorrente no sentido da busca da verdade material, percebe-se que de fato, tanto a autuação, quanto a decisão recorrida, reconhecem que o contribuinte demonstrou que os pagamentos dizem respeito a despesas de cartão de crédito do posto de gasolina. Vê-se que esta verdade material, não foi afastada pelos atos administrativos em comento.

Pela análise dos autos, tem-se que o motivo que levou à autuação foi a falta de comprovação do fluxo da movimentação completa dos recursos entre as contas do contribuinte pessoa física e as contas do contribuinte pessoa jurídica, pois segundo os autos, há a comprovação de que o recorrente pessoa física pagou as despesas da pessoa jurídica, porém não comprovou a causa e nem o envio dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa física.

Destarte, percebe-se que houve uma confusão patrimonial entre as contas pessoais do recorrente e as contas da pessoa jurídica, demonstrando o desrespeito do contribuinte às normas contábeis vigentes, em especial, o princípio da entidade.

Ademais, após essas considerações iniciais necessárias, consoante relatado, ao desarrazoar o recorrente em relação aos aspectos do lançamento, considerando que os argumentos trazidos no recurso voluntário são similares aos da peça impugnatória, estando os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância estritamente de acordo com o entendimento deste julgador, para reforçar as minhas razões de decidir, adoto-os na integralidade, o que faço com a transcrição dos tópicos da referida decisão, a seguir apresentada:

Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

O lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto já foi previsto no próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 43, inciso II. Posteriormente, em 1988, a Lei 7.713, no artigo 3º, § 1º, definiu que os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimento bruto:

Código Tributário Nacional:

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:

(...)

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

Lei 7.713 de 1988.

Art.3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 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

provenhos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

E o próprio Código Tributário Nacional, portanto, quem define os acréscimos patrimoniais a descoberto como fato gerador do imposto de renda. Não se trata de presunção, mas sim de verdadeira hipótese de incidência do imposto. Como todos os outros fatos geradores, cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência para fins do lançamento de ofício, já que é seu o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV).

Esta comprovação, no caso do acréscimo patrimonial, é feita mediante a utilização de fluxos de caixa - planilhas em que são inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal e todos os gastos e disponibilidades no mesmo período.

De tal análise, podem surgir inconformidades entre as origens e as aplicações apuradas, o que denota a ocorrência de acréscimo patrimonial não justificado que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda. Trata-se de previsão bastante lógica, posto que ninguém realiza gasto sem que possua recursos disponíveis para tal.

Efetuada o lançamento, cabe ao contribuinte insatisfeito apresentar impugnação comprovando que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de ilidir a tributação em comento.

Que no caso concreto o contribuinte em sua Declaração ao imposto de Renda de Sua Pessoa Física declara ter recebido como rendimentos isentos e não tributáveis o montante de R\$ 54.000,00 nos anos calendários de 2005 e 2006, provindos da distribuição de 50% dos lucros de sua empresa Batista Silveira & Silveira Ltda.

Da documentação apresentada pelo contribuinte foram elaboradas as planilhas constantes no ANEXO I, fls. 436 a 438, onde se nota a grande quantidade de pagamentos/despesas da empresa de sua propriedade Batista Silveira & Silveira Ltda.

Para o esclarecimento da natureza contábil/fiscal de tais pagamentos o contribuinte foi intimado (Intimação nº 003) a comprovar os repasses de sua empresa coincidente em data e em valor, para os pagamentos das despesas desta mesma empresa com os cartões de crédito da pessoa física de Acácio Henrique da Silveira (fl. 426), e também se estes pagamentos de despesas da empresa Batista Silveira & Silveira Ltda. foram realizados pela pessoa física de seu sócio por aporte de capital empréstimo ou mútuo.

Em resposta a intimação o contribuinte informa que os recursos para o pagamento dos cartões de crédito (pessoa física) são oriundos dos saldos da conta caixa, e que a comprovação deste fato (o repasse de recursos) se dá pelas Notas Fiscais apresentadas.

Em análise da resposta apresentada não pode concordar que os recursos são originários da pessoa jurídica do contribuinte pois :

Não foi apresentada a documentação comprobatória coincidentes em data e valor do repasse dos recursos da pessoa jurídica a física (conforme intimado);

Não foi apresentada qualquer justificativa para o pagamento das despesas - da pessoa jurídica pela pessoa física;

Não foi informado a natureza do pagamento de despesas da pessoa jurídica pela física tais como aporte de capital, empréstimo etc.

Portanto o que houve foi uma variação patrimonial a descoberta de tributação da pessoa física pelo pagamento dos cartões de crédito em valores superiores aos seus rendimentos declarados.

A variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização é determinada pela diferença entre os dispêndios com o pagamento de cartões de crédito - ANEXO I, e a origem de recursos informados pelo contribuinte, recursos estes que o contribuinte foi intimado a informar já no Termo de Início, além dos contidos na sua DIRPF, conforme os valores constantes da última linha dos DEMONSTRATIVOS MENSAIS DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL, para os anos de 2005 e 2006, valores estes lançados mês a mês através do Auto de Infração.

Além disto a autonomia da personalidade jurídica da empresa, não guarda qualquer relação com a Notificada sendo que, como decorrência natural da distinção entre as personalidades jurídicas, verifica-se que os patrimônios também são apartados, conforme reconhece o Princípio Contábil da Entidade, previsto no art. 4º da Resolução CFC nº. 750/93, *transcrito abaixo (com grifos)*:

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

Ademais, na impugnação o contribuinte não trouxe documentos que fizessem elidir o crédito tributário levantado. Portanto, a falta de apresentação de provas confirma o lançamento.

Quanto juntada de documentação comprobatória, sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão deste direito *a posteriori*, conforme dispõe o art. 15, do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamenta, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência, (g.n).

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo legal, segundo o qual a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo 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.

Extrai-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, portanto indefiro a anexação oportuna de outros documentos, de resto nada foi trazido até o presente momento.

No que diz respeito às decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão. Quanto aos entendimentos doutrinários, venho a informar que os mesmos não são normas de aplicação obrigatória da legislação tributária.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso, para no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita