



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.003825/2008-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.781 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2022  
**Recorrente** ANA CRISTINA PALERMO CAETANO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (APD). OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

São tributáveis os valores correspondentes ao acréscimo patrimonial sem respaldo em rendimentos declarados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o contribuinte não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores relativos a acréscimo patrimonial sem respaldo em rendimentos declarados.

APD. UTILIZAÇÃO DOS BENS. GASTOS INDISPENSÁVEIS. ARBITRAMENTO.

A falta de comprovação dos gastos indispensáveis à utilização dos bens que revelem sinais exteriores de riqueza autoriza o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a até dez por cento do valor do respectivo bem, independentemente notificação prévia ou regulamentação por ato do Poder Executivo.

**APD. DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTO HÁBIL E IDÔNEO. NECESSIDADE.**

A simples apresentação do comprovante de venda de câmbio não é suficiente para comprovar a natureza de rendimento recebido do exterior a título de doação.

**APD. APLICAÇÃO DE RECURSO. DESCONTO SIMPLIFICADO. RENDA CONSUMIDA. PRESUNÇÃO LEGAL.**

O desconto simplificado é considerado rendimento consumido para efeitos do cálculo da variação patrimonial.

**APD. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o contribuinte não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores relativos a acréscimo patrimonial sem respaldo em rendimentos declarados.

**PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

**PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão

de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto.

### **Autuação**

A Recorrente deixou de recolher o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física devido, assim caracterizado por presunção legal, eis que apurado mediante “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos. É o que se vê nos excertos da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, peça integrante do Auto de Infração, da qual transcrevemos os seguintes excertos (Processo digital, fls. 632 a 644):

#### **001 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

1. O presente procedimento de fiscalização em face da Contribuinte, ANA CRISTINA PALERMO CAETANO, identificada em epígrafe, foi instaurado em razão de investigações efetuadas pela Comissão Parlamentar de Inquérito - CPI, da Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, instituída pela Resolução ALERJ n.º 01/2007, para apurar perdas na arrecadação tributária, principalmente do ICMS e da Dívida Ativa, no período de 2003 a 2006, na esteira da "CPI do Propinoduto" instaurada anteriormente (anexas, às folhas 332/363, cópias das páginas 1 a 6 e 176 a 200 do Relatório Final da CPI, em tela com informações de interesse fiscal das pessoas físicas arroladas adiante, inclusive a Contribuinte).

[...]

32. Em face do exposto, com base nas declarações de rendimentos e documentação apresentada pela contribuinte, bem como outros documentos em poder desta fiscalização, foram revisados os fluxos de caixa que haviam sido submetidos à apreciação da Contribuinte através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 04/11/08.

Tais novos fluxos de caixa mensais - Demonstrativo de Variação Patrimonial, estão anexos (fls. 558/598), acompanhados dos respectivos demonstrativos de origens e aplicações de recursos.

33. De acordo com estes últimos fluxos de caixa mensais, foi constatado que a Contribuinte incidiu em Variações Patrimoniais a Descoberto, nos valores abaixo discriminados, que se presumem rendimentos omitidos, de modo que, assim, está sendo presentemente lançado de ofício o Imposto de Renda Pessoa Física que deixou de ser pago, com o acréscimo de multa de ofício e de juros.

A propósito, reportado demonstrativo está juntado aos presentes autos (Processo digital, fls. 580 a 620).

### **Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão n.º 13-38.015 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II - DRJ/RJ2 (processo digital, fls. 776 a 778):

Cientificada em 17/12/2008 (fl.651), a Contribuinte, por intermédio de seus procuradores, apresentou tempestivamente a impugnação de fls.658/674 na qual expõe os argumentos reproduzidos a seguir, em síntese:

Sustenta que há mais de vinte anos recebe doações de seu ex-companheiro e, hoje, fiel amigo Oswaldo Ferreira do Prado Franco e que tais doações são sempre devidamente formalizadas e declaradas no imposto de renda tanto do doador quanto da contribuinte.

Contesta as afirmativas da autoridade fiscal baseadas em Ofício da CPI da ALERJ cujas assertivas são infundadas. Afirma que, embora tenha sido investigada, jamais foi acusada ou processada criminalmente, assim como Rosane de Thuin, Oswaldo Prado e

sua empresa Servprat Ltda que não tem qualquer envolvimento com os denunciados na Operação Propina S/A, os quais sequer conhece pessoalmente.

Alega que tanto a contribuinte quanto a seus patronos não foi concedida a necessária vista dos autos, preterindo-se o direito de defesa da contribuinte e, portanto, requer a nulidade do auto de infração.

Defende que é evidente a carência de fundamentação legal do auto de infração em razão da desconsideração dos contratos de doação apresentados com base unicamente na ilegal exigência do registro público.

Diz que a Lei de Registro Público (LRP Lei 6.015/73) não elenca os instrumentos particulares de doação como sujeitos ao necessário registro público. Assim, entende que a fiscalização desrespeitou o comando constitucional da legalidade ao exigir o que a lei não obriga, o art. 541 do Código Civil Brasileiro, que estabelece que as doações podem ser realizadas por instrumento particular e, por conseguinte, também houve grave violação ao art. 104 do CCB e do art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal devido à ofensa ao ato jurídico perfeito.

Conclui que tal irregularidade fulmina de nulidade o lançamento do tributo, posto que tem relevância quando atinge o direito de defesa do sujeito passivo, na medida em que a este assiste o direito de saber precisamente que dispositivo legal fundamentou as premissas e conclusões do auto de infração.

Cita diversos doutrinadores para reiterar os argumentos acerca da validade e perfeição dos termos de doação apresentados.

Ressalta a capacidade financeira do doador, afirmando que os valores doados por Oswaldo Prado, apesar de serem valores consideráveis para a maioria das pessoas físicas, é apenas uma pequena parcela de seus rendimentos pessoais que em nada alterou sua condição social e nem foram casuísticas.

A fim de provar através de documento público a declaração de vontades do doador Oswaldo Ferreira do Prado Franco e o consentimento de sua companheira Rosane Neusa de Thuin da Cunha Gomes junta escritura pública declaratória recentemente lavrada em cartório.

Reproduz jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para amparar sua defesa de que nunca poderia ter havido a desconsideração do ato jurídico de doação por parte da fiscalização mormente em face dos demais elementos de prova coligidos pela contribuinte.

Junta cópias de microfilmagens de cheques só agora fornecidas pela Servprat - empresa da qual Oswaldo Prado é sócio e percebe a maior parte de seus rendimentos - que foram emitidos para Oswaldo Prado endossados e depositados por ele próprio na conta da contribuinte ou de sua filha.

Afirma que todos os demais valores foram repassados por Oswaldo em dinheiro, inclusive o valor utilizado na compra do apartamento em que reside, lembrando que não há nem jamais poderia haver proibição em guardar valores em *cash* ou doar quantias em *cash*.

Reitera que os sentimentos de afeto, amizade e reciprocidade que permeiam sua relação com o doador justificam, por si só, a efetividade das doações.

Com base nos argumentos expostos, requer primeiramente a nulidade do auto de infração, mas, em caso de superação das preliminares, o cancelamento de lançamento com base exclusivamente na desconsideração de atos jurídicos perfeitos. Alternativamente, pede a consideração do valor de R\$ 370.000,00 doados quando da compra do apartamento assim como a consideração do valor de R\$ 77.000,00 referente a soma dos cheques ora apresentado.

## Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 775 a 785):

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2004, 2005, 2006

#### **NULIDADE. INOCORRÊNCIA**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário, com a observância do amplo direito de defesa e do contraditório, afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

O acréscimo patrimonial 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, mediante documentação hábil e idônea, que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

#### **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DOAÇÃO. PROVA DA OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE INSTRUMENTO PÚBLICO.**

Tributa-se o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados: tributáveis, não tributáveis ou de tributação exclusiva na fonte. Incabível a alegação de ter recebido doação de terceiro se o instrumento da doação não foi levado a registro público e não há a efetiva comprovação dos recursos ao donatário.

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, não proferidas pelo STF, 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 Procedente em Parte**

Como visto, o julgador de origem reconheceu a origem de valores comprovados por meio da documentação apresentada, nestes termos (processo digital, fl. 784):

Importante salientar que o auditor fiscal responsável pelo procedimento já havia considerado no fluxo de variação patrimonial recursos a título de doação recebida de Oswaldo Prado relativo aos valores que considerou demonstrada a efetiva transferência dos recursos para a conta bancária da contribuinte e de sua filha.

Na impugnação, a contribuinte apresenta mais cópias de cheques endossados pelo Sr. Oswaldo Prado que foram depositados em sua conta ou na de sua filha, os quais serão computados como recursos nos respectivos fluxos de variação patrimonial uma vez que entendendo demonstrada a efetiva transferência de numerários à vista dos documentos juntados e dos extratos bancários e comprovantes de depósitos já constantes dos autos.

Não obstante, embora tenha pleiteado o valor de R\$ 77.000,00, somente estão comprovadas transferências no valor de R\$ 72.000,00, pois o cheque nº 939284, no valor de R\$ 5.000,00, em 11/07/05, foi computado duas vezes pela contribuinte (fls. 732/733 e 734/735).

### Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 793 a 810):

1. Nulidade da autuação por cerceamento de defesa e carência de fundamentação legal.
2. Ofensa a princípios constitucionais em face da desconsideração dos termos de doação.
3. A Escritura Pública de Declaração de Doação faz prova da vontade do doador e do consentimento de sua companheira, Sra. Rosane Neusa de Thuin da Cunha.
4. A doação dos R\$ 370,000,00, “em dinheiro” para a aquisição de imóvel não pode ser desconsiderada, pois não há proibição de, em suas palavras, doar quantias em “cash”.
5. Transcreve precedente jurisprudencial e entendimento doutrinário perfilhados à sua pretensão.

A propósito, em 20/3/2014 (fora do prazo recursal), a Recorrente apresentou complemento ao recurso voluntário (“Recurso Adesivo”), ratificando as suas razões recursais. (processo digital, fls. 817 a 851).

### Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 24/4/2013 (processo digital, fls. 788 a 790), e a peça recursal foi interposta em 17/5/2013 (processo digital, fl. 792), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

### Preliminares

#### Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve cerceamento de defesa e carência de fundamentação legal. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às declarações de ajuste anual atinentes aos exercícios sob procedimento fiscal (DIRPF 2004 a 2006). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, peça integrante do Auto de Infração, cujos excertos já foram objeto de transcrição no tópico “Autuação” do relatório, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (Processo digital, fls. 632 a 644).

Tanto é verdade, que a Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, quem muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (Processo digital, fls. 778 e 779):

Não houve qualquer vício na abertura da ação fiscal, decorrente de Ofício encaminhado por Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) instaurada na Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, que identificou a Interessada como beneficiária de vultosos recursos oriundos de pessoas investigadas pela referida CPI como participantes de esquema denominado "Propina S/A" com a consequente perda de arrecadação tributária do ICMS, no período de 2003 a 2006.

Uma vez iniciada a ação fiscal, independentemente de a impugnante ter ou não relações com os participantes no esquema de desvio de dinheiro público, ou da regularidade ou não daquela operação, tem a fiscalização o poder dever de proceder às averiguações e, se for o caso, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação, no Auto de Infração há a descrição, com clareza, das irregularidades apuradas, consta o devido enquadramento legal, tanto das infrações como da cobrança da multa de ofício e dos juros de mora, permitindo ao sujeito passivo o pleno conhecimento da exigência que lhe estava sendo imputada assim como exercício de seu direito de defesa.

[...]

No presente caso, não restou configurada a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa visto que não há provas nos autos de que algum procedimento administrativo tenha dificultado ou impedido a Interessada de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações. Verifico que a solicitação de cópia dos autos pela contribuinte somente ocorreu depois de esgotado o prazo de impugnação (fls. 654/655).

Esclareça-se que a não consideração do autuante dos documentos apresentados com o intuito de comprovar os rendimentos isentos declarados pela Interessada em suas DIRPF é questão de mérito, que será oportunamente tratada.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o

procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN, já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado n.º 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

## Mérito

### Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

#### Do acréscimo patrimonial a descoberto

O presente lançamento decorreu da apuração de variação patrimonial a descoberto, caracterizada pelo excesso de aplicações sobre origens, conforme demonstrado no Auto de Infração, tendo por fundamento legal básico a Lei n.º 7.713/88, em seus art. 1º a 3º, abaixo reproduzidos.

[...]

Cabe ressaltar que a Lei n.º 7.713/88 instituiu uma presunção legal ao definir que as variações patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimentos omitidos e, portanto, sujeitos à tributação.

Esta questão está regulamentada nos art. 806 e 807 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

[...]

Da leitura da legislação acima, verifica-se que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte esclarecimentos acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, cabendo a este o ônus de provar que o acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

No decorrer da ação fiscal a autoridade administrativa utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a compatibilidade entre a renda declarada e os dispêndios

realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos ou aplicações desprovido de disponibilidade financeira.

Dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, impondo-se ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil o lançamento de ofício do imposto correspondente sempre que o contribuinte não justificar, por meio de documentação hábil e idônea, o acréscimo patrimonial a descoberto. Note-se que não se trata aqui de uma mera presunção humana, simples, mas de situação prevista em lei, à qual se vincula a autoridade lançadora.

Provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, ou seja, ocorre a inversão do ônus da prova, pois se trata de presunção relativa, que admite prova em contrário, a ser feita pelo próprio contribuinte interessado, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

[...]

Nesse sentido, o entendimento de que o contribuinte deve comprovar a origem dos recursos para justificar os acréscimos patrimoniais, com prova documental hábil e idônea, encontra-se pacificado na jurisprudência administrativa:

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - PROVA DA ORIGEM - Cabe ao Contribuinte comprovar a origem dos recursos que suportam o acréscimo patrimonial a descoberto, levantado pela fiscalização. Em não sendo apresentada tal prova, deve ser mantido o auto de infração. (Acórdão 106-12830, 6ª Câmara do 1º CC, negado provimento por unanimidade, 28/08/2002)*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação. (Acórdão 106-17200, 6ª Câmara do 1º CC, 17/12/2008)*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD - FONTE DE RECURSOS - PRO LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS RENDIMENTOS -IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO FLUXO DE CAIXA QUE APUROU O APD - As fontes de recursos devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, espelhando as informações prestadas tempestivamente nas declarações de rendimentos. Havendo dúvida sobre a existência das fontes de recursos, deve o recorrente comprová-las com documentação que espelhe o trânsito dos recursos entre a fonte pagadora e o beneficiário. (acórdão 106-17259, 6ª Câmara do 1º CC, 06/02/2009)*

Feitas essas considerações, passo a análise das argumentações expendidas pela Contribuinte quanto à desconsideração de recursos na elaboração do fluxo de variação patrimonial.

A contribuinte requer que sejam considerados os rendimentos isentos declarados a título de doação recebidos de Oswaldo Prado nos anos calendário 2003, 2004 e 2005, nos valores, respectivamente, de R\$ 300.000,00, R\$ 500.000,00 e R\$ 700.000,00. Reclama da desconsideração pela autoridade fiscal dos contratos de doação que entende se tratarem de atos jurídicos perfeitos.

No que diz respeito às doações é preciso esclarecer, primeiramente, que a doação assim como um empréstimo, para serem considerados como recursos, devem preencher alguns requisitos. Faz-se necessário que a doação esteja informada nas declarações de rendimentos do donatário e do doador, todavia, tudo o que é informado na declaração está sujeito à comprovação.

Não basta a consignação da operação na declaração de rendimentos, pois, em se tratando de matéria tributária, os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos que não deixem margem a dúvida quanto à consistência da operação.

Compete ao interessado, o ônus de provar o fato quando intimado pela fiscalização, que tem atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados, portanto, é preciso que as informações estejam corroboradas por documentação comprobatória da transação, e ainda que esteja comprovada a capacidade financeira do doador.

Além disso tudo, é imprescindível que a saída dos recursos da conta do doador e a entrada desses valores na conta do donatário esteja cabalmente demonstrada.

Neste mesmo sentido tem sido a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas transcritas a seguir:

*"DOAÇÃO - A justificação do acréscimo patrimonial, seja por doação ou qualquer outro meio, deve ser comprovado através de documentação hábil para tal. O fato de a doação estar consignada na declaração do doador e do donatário não é meio suficiente de prova. (Acórdão 1º CC 104-7.314/90) "*

*"DOAÇÃO - COMPROVAÇÃO - Para fins fiscais a doação deve obedecer ao disposto no art. 1165 do Código Civil e ser comprovada com documentos hábeis e idôneos que demonstrem a efetiva transferência dos recursos para o patrimônio do donatário. A simples declaração do contribuinte de que teria havido doação não é suficiente para afastar a tributação dos rendimentos recebidos. 1º*

Quanto aos instrumentos particulares de doação (199/201) que a Contribuinte entende serem suficientes para comprovar a doação nos termos do art. 541 do Código Civil, esclareça-se que, embora o referido artigo permita que se faça a doação por escritura pública ou particular, o art. 221 também do Código Civil estabelece que os efeitos dos contratos particulares não se operam a respeito de terceiros antes de registrado no registro público.

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.*

*Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.*

Assim sendo, na ausência do instrumento público, para que se faça prova perante a terceiros, no caso o Fisco, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo-lhe a demonstração inequívoca de que recebeu os valores alegados como dados, não bastando para tal a simples apresentação de contratos particulares, nem a mera informação da doação em sua declaração de ajuste anual. Não é uma questão de o agente fiscal criar requisitos ou exigências não contempladas nas regras próprias do contrato de doação, mas de prova da ocorrência do fato perante terceiros. Não tem razão o contribuinte nesta questão.

Quanto à eficácia como prova perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil da escritura declaratória de fls. 679/680 juntada na impugnação, há que se buscar amparo mais uma vez no Código Civil, que assim dispõe em seu art. 219:

*Art. 219 As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.*

*Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

O Prof. Washington de Barros Monteiro, em seu livro Curso de Direito Civil, 1º volume, Parte Geral, 34ª Edição, págs. 257 e 258, fazendo referência ao art. 131 do Código Civil de 1916, cuja redação é idêntica ao art. 219 do atual Código Civil, ao abordar o assunto nos informa:

*"Afirma-o o art. 131 do Código Civil, nos seguintes termos: as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários".*

*Esse princípio, legado pelo direito romano e que encerra incontestável verdade, vale não só para a escritura pública, como também para o instrumento particular.*

*Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato.*

*Adverte, contudo, o parágrafo único do art. 131: 'Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais, ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las'.*

*O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por duas testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067) antes de transcrito no registro público (art. 135). "(grifos não originais)".*

Não se pode perder de vista, ainda, que sobre o montante da doação incide o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD, mas não consta nos autos que tenha havido qualquer recolhimento do referido imposto.

Também é um equívoco o raciocínio de que a informalidade dos negócios entre parentes e amigos pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção. O grau de parentesco ou a forma convencionalizada entre as partes diz respeito somente a elas, não exime o contribuinte de apresentar a prova do recebimento do dinheiro e não pode ser oposta à fazenda pública.

Importante salientar que o auditor fiscal responsável pelo procedimento já havia considerado no fluxo de variação patrimonial recursos a título de doação recebida de Oswaldo Prado relativo aos valores que considerou demonstrada a efetiva transferência dos recursos para a conta bancária da contribuinte e de sua filha.

Na impugnação, a contribuinte apresenta mais cópias de cheques endossados pelo Sr. Oswaldo Prado que foram depositados em sua conta ou na de sua filha, os quais serão computados como recursos nos respectivos fluxos de variação patrimonial uma vez que entendo demonstrada a efetiva transferência de numerários à vista dos documentos juntados e dos extratos bancários e comprovantes de depósitos já constantes dos autos.

Não obstante, embora tenha pleiteado o valor de R\$ 77.000,00, somente estão comprovadas transferências no valor de R\$ 72.000,00, pois o cheque nº 939284, no valor de R\$ 5.000,00, em 11/07/05, foi computado duas vezes pela contribuinte (fls. 732/733 e 734/735).

[...]

A falta de documentos que comprovem a efetiva transferência dos demais valores pleiteados que a Contribuinte alega terem sido em "cash", inclusive o valor alegadamente recebido para compra do apartamento, impede o acatamento da doação e não podem ser considerados como origem no demonstrativo de variação patrimonial, uma vez que não restou comprovado tratar-se de rendimento isento.

## Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

### Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

### Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

### **Citações doutrinárias**

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

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

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
  - II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
  - III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
  - IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]
- [...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. Logo, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz