



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10235.001587/2008-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.139 – 1ª Turma Especial
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria IRPF
Recorrente ALISON DIEGO DOS SANTOS PINHEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

TRIBUTAÇÃO. IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. ERRO DE DIREITO.

São tributáveis os valores relativos aos acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados mensalmente, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Contudo, a determinação do Acréscimo Patrimonial a Descoberto, considerando o conjunto anual de operações, não pode prevalecer, uma vez que na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente (art. 2º da Lei nº 7.713/1988), sendo vedado à Autoridade julgadora de 1ª instância inovar no lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, para adequá-lo à lei.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento por vício material, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24.06.2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2013 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 21

/08/2013 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por TANIA MARA PASCHO

ALIN

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Ewan Teles Aguiar, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Contra o contribuinte interessado foi lavrado, em 06/08/2008, o Auto de Infração de fls.03/10, pelo qual se exigiu o pagamento do crédito tributário no montante de **R\$ 54.521,20**, a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas – IRPF suplementar, do exercício de 2006, ano calendário de 2005, acrescido de multa de ofício (75,0%) no valor de **R\$ 40.890,90** e mais juros de mora, tendo como objeto a constatação de “*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 descrição dos fatos*”.

O enquadramento legal foi obtido nos dispositivos:

“Arts. 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei n.º 7.713/88;

Arts. 1º e 2º, da Lei n.º 8.134/90;

Arts. 55, inciso XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99;

Art. 10 da Lei nº11.119/05.”

E a descrição detalhada dos fatos, da qual transcrevo partes, encontra-se nas fls. 05 e 06, onde a Auditora Fiscal descreve passo a passo o procedimento empreendido, que resume a documentação que se encontra nas fls. 13 a 77:

3 - Em 28.04.2008 o contribuinte recebeu via postal, por Aviso de Recebimento (AR), o Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 18.04.2008, que o intimava a comprovar a origem dos recursos declarados como Rendimentos Isentos e não tributáveis no valor de R\$ 201.659,00.

4 - Em 06.05.2008 o contribuinte atendeu o termo entregando sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) ano calendário 2005 e a DIRPF ano calendário 2005 de Jorge Evaldo Edinho Duarte Pinheiro, CPF 066.799.862-49, que informou doação efetuada ao contribuinte no valor de R\$ 200.000,00.

5 - Em 21.05.2008 o contribuinte recebeu por AR o Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 15.05.2008, intimando-o a comprovar a efetiva transferência dos valores recebidos como doação e apresentar a guia de arrecadação do Imposto sobre a Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, referente ao valor recebido como doação no valor de R\$ 200.000,00.

6 - Em 02.06.2008 o contribuinte atendeu o termo informando que o motivo da doação foi permitir a aquisição de 50% das

cotas sociais da empresa REDE MARCO ZERO DE COMUNICAÇÕES E PUBLICIDADE LTDA, CNPJ nº 14.573.836/0001-90.

(...)

11 - No interesse de se confirmar e efetiva ocorrência da doação foi autorizado o MPF - Diligência nº 02.4.01.00-2008-00075, em nome da pessoa física JORGE EVALDO EDINHO DUARTE PINHEIRO, CPF 066.799.862-49. Nos termos enviados e atendidos o contribuinte informou igual ao contribuinte fiscalizado que o motivo da doação foi permitir a aquisição das cotas sociais da empresa Rede Marco Zero De Comunicações E Publicidade Ltda, CNPJ nº 14.573.836/0001-90, que o numerário foi transferido através de cheque do banco Unibanco, que a origem dos recursos para a doação foi um empréstimo tomado no mesmo banco, e intimado a apresentar a guia ITCD, pois como doador responde solidariamente com o sujeito passivo do imposto, o contribuinte informou como o contribuinte fiscalizado que a apresentação da guia ITCD, referente ao valor doado, como o objeto do Termo de Intimação Fiscal, é indevido, uma vez que esse tributo é de competência estadual, logo a Receita Federal do Brasil, órgão de fiscalização da União Federal, em tese, não teria interesse ou mesmo competência para adentrar em questões pertencentes a outro órgão e de outro ente federativo. A diligência também não conseguiu nenhum documento que comprove a efetiva transferência dos valores declarados como doação no valor de R\$ 200.000,00,

12 - Pelos motivos expostos foi lavrado Auto de Infração decorrente de ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, pela não comprovação do efetivo recebimento da doação, permanecendo a aquisição de 50% do Capital Social da pessoa jurídica Rede Marco Zero De Comunicações E Publicidade Ltda considerado como acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 200.000,00, no mês de junho de 2005, conforme Alteração Contratual nº 10 para Adequação e Consolidação da Sociedade Empresarial Rede Marco Zero de Comunicação e Publicidade Ltda, assinada em 30.06.2005; de acordo com o artigo 55, inciso XIII, do RIR/99.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação, conhecida e tratada pela DRJ Belém/PA, que externou os seguintes argumentos, dentre outros:

A doação em espécie está sujeita à comprovação da sua efetivação, bem como da disponibilidade econômico-financeira para tal liberalidade.

6. Não houve a comprovação da efetivação da doação do numerário para o suposto donatário. Não há contrato, não há cheque ou transferência bancária do doador para o donatário, não há comprovação do imposto relativo à operação (ITCMD). Seriam elementos que ajudariam na convicção de que o contrato teria efetivado-se. Os julgados do Conselho de Contribuintes

apresentados que trataram de outros casos não obrigam as decisões das Delegacias de Julgamento.

7. Ha' que se indagar, também, sobre disponibilidade econômico-financeira para tal liberalidade, tendo-se em vista a impossibilidade de doação de quem sequer demonstra patrimônio suficiente para doar ou testar. Isto porque, segundo o que Prescreve o Código Civil, a doação de ascendentes a descendentes importa adiantamento do que lhes cabe por herança. E é nula a doação quanto à parte que exceder à de que o doador, no momento da liberalidade, poderia dispor em testamento.

(...)

No que se refere à análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve-se reportar aos períodos mensais para conformar-se as disposições legais (artigos 1º a 3º e §§ da Lei nº 7.713/88 e artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134/90).

Vale, para se detectar variações patrimoniais a descoberto, os gastos superiores em cada mês, o que evidencia uma quebra de caixa.

10. Além da exteriorização da omissão de rendimentos, o levantamento de que se trata propicia o arbitramento da renda omitida e, conseqüentemente, a apuração do montante do tributo devido. (sublinhei)

...

Desta forma, ao acréscimo patrimonial constatado em junho de 2005 faltou diminuir a disponibilidade representada pela soma dos rendimentos líquidos comprovados pelas alias financeiras do contribuinte (fls. 31/32).

Enfim, efetuada uma nova apuração do valor de tributo omitido, o Acórdão de 1ª instância deu-se para ***“julgar a impugnação procedente em parte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, mantendo o crédito tributário em parte.”***(grifei)

Cientificado do Acórdão de 1ª instância em 22/09/2009, apresentou recurso voluntário em 21/10/2009. Em sede de recurso, o Recorrente aduz, em síntese, que:

- trata-se de doação entre pai e filho, frise-se, de cotas sociais de uma empresa, não de dinheiro, daí inexistir transferência de recursos financeiros entre o Autuado e o alienante das cotas ou mesmo entre o doador (pai) e o donatário (filho). Importante salientar que o pai adquiriu os recursos financeiros para a aquisição das cotas sociais através de empréstimo bancário, questão incontroversa nos autos;

- isso porque para o doador e o donatário esse negócio jurídico é indiscutível; o valor está declarado em ambas as declarações de ajuste; a origem do valor doado também está cabalmente provado empréstimo bancário, repita-se;

-a decisão administrativa se imiscuiu numa relação jurídica privada para declarar a nulidade da doação e assim tributar;

- a decisão administrativa de primeiro grau usurpou as atribuições do Auditor Fiscal em exercício na IRF de Macapá, posto que lançou, ao inovar no lançamento, ao invés de somente rever a legalidade do mesmo. Não é autoridade competente para prática do ato, falta-lhe atribuição ou competência específica;

- o regimento interno da Secretaria da Receita Federal, em seu art. 224, o qual confere competência às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, não contempla a função de alterar o lançamento ou o critério jurídico. Ainda, ignorou por completo a forma prevista em lei para o ato de lançamento, como por exemplo: a necessidade de mandado, a notificação, a forma do auto de infração etc.

Assim, requer que seja recebido o presente Recurso Voluntário, para, após o devido processo legal, ser reformada a decisão administrativa a fim de julgar insubsistente o Auto de Infração e, alternativamente, requer que esta Turma se pronuncie explicitamente acerca da violação aos princípios e disposições legais que menciona, a fim de permitir o Recurso Especial.

Foi encaminhado a este CARF, pela Unidade preparadora - DRF Macapá/AP, pedido do contribuinte de celeridade no julgamento administrativo (fl. 143), sob a alegação de impetração judicial de Medida Cautelar Preparatória (nº. 2008.31.00.001856-1 — 2ª Vara — Seção Judiciária do Estado do Amapá) em face do Recorrente. Verifico, no sítio eletrônico do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, que se trata de “Cautelar Fiscal”, distribuída em 25/08/2008, tendo como Requerente a Fazenda Nacional, representada por sua Procuradoria (PFN).

Pela movimentação daqueles autos, infere-se que a PFN impetrou tal medida no intuito de garantir uma eventual execução fiscal, considerando que o crédito tributário lançado contra o contribuinte alcança expressiva parcela de seu patrimônio, então conhecido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

Conheço do recurso, já que tempestivo e com condições de admissibilidade.

Não entendo que a decisão administrativa de 1ª instância tenha declarado “nulidade da doação efetuada”. Não é possível à autoridade administrativa de julgamento “desconstituir” atos civis. O que o parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, traz é que a autoridade administrativa poderá “desconsiderar” atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo (obtenção de renda).

Assim, o que foi levado a cabo no presente lançamento é a “desconsideração” da origem informada do recurso (doação) para suportar o acréscimo patrimonial (aquisição de cotas de empresa), presumindo-se então uma omissão de rendimentos tributáveis.

Feitas essas considerações preliminares, passemos ao cerne da questão.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto pautou-se pelos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

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.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidas 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.

Também pelo previsto no art. 55, inciso XIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, que assim dispõe:

“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;”

Da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, depreende-se que se devem confrontar, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos para se apurar a evolução patrimonial do contribuinte.

Contudo, como se verifica na apuração efetuada pela Autoridade Fiscal que efetuou o lançamento, na fl. 08, a fiscalização apurou a variação patrimonial do Recorrente em bases anuais, e não em bases mensais, como determina a lei.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo é pacífica no sentido de não admitir a variação patrimonial, considerando o conjunto anual de operações. Vejamos:

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LEVANTAMENTO EM BASES ANUAIS. NULIDADE.

A apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, para fins de exigência de imposto de renda da pessoa física, deve ser feita a partir do fluxo mensal das receitas e despesas. É nulo o lançamento que considera, para fins de apurar a variação patrimonial, as receitas e despesas do contribuinte de forma anual. Tal procedimento impede a verificação dos meses em que o acréscimo a descoberto tenha ocorrido. (Acórdão nº 2102 - 00.616 Sessão de 13 de maio de 2010). Entendimento reproduzido no Acórdão 2201-002.119 de 14 de maio de 2013.

Portanto, a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feita a partir de fluxo financeiro que considere, mês a mês, as receitas e despesas para, a partir de tal critério, verificar em que mês ocorreu o acréscimo patrimonial a descoberto, conforme determina o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988.

Verificando a impropriedade no Lançamento, a Autoridade julgadora de 1ª instância providenciou corrigi-la, efetuando nova apuração, que inclusive beneficiou em parte o Recorrente, já que a exigência fiscal original foi reduzida. Portanto, constata-se que a equivocada aplicação da lei teve reflexo no “cálculo do montante do tributo devido” de competência privativa da autoridade administrativa que constitui o crédito tributário, pelo lançamento (cf. art. 142, do CTN).

“Mudança de critério jurídico” empregado no lançamento não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja bastante sutil. “*Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta*”, é o que leciona HUGO DE BRITO MACHADO (in Curso de Direito Tributário, 33ª ed, Malheiros, 2012, p.180).

Já o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação dela seja notória e indiscutível. Creio que seja este o caso.

Assim, verificando-se o erro de direito, ocorrido na aplicação da lei ao caso concreto, é de ser citada a lição de RICARDO LOBO TORRES, referindo-se a artigos do Código Tributário Nacional - CTN:

“A norma do art. 146 ...complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos arts. 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos” (in O Princípio da Proteção da

Processo nº 10235.001587/2008-30
Acórdão n.º **2801-003.139**

S2-TE01
Fl. 302

Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03 citado em PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1049)

Conclui-se, portanto, que a apuração equivocada do montante do tributo devido, em descompasso com a lei aplicada ao lançamento, constituiu-se em erro de direito, que não poderia ser corrigido ou suprimido pela Autoridade julgadora de 1ª instância.

Desta feita, independentemente das questões de mérito sobre a efetividade da doação entre pai e filho, levantadas pelo Recorrente, é de se reconhecer a nulidade da exigência. Assim sendo, **voto no sentido de dar provimento ao recurso.**

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada.