



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10840.002791/2001-63
Recurso nº 160.906 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.915 – 2ª Turma
Sessão de 5 de novembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO MAXIMINIANO JUNQUEIRA NETO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1995

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL DO FLUXO DE CAIXA.

O Imposto de Renda das pessoas físicas é apurado mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada por meio de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa") para apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, em que devem ser considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. A apuração em bases anuais não atende ao critério jurídico adequado para a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator) e Maria Helena Cotta Cardozo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Redator-Designado

EDITADO EM: 11/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 162 a 166), interposto pela Fazenda Nacional, através de seu representante legal, com fulcro no art. 67 do Regimento Interno deste CARF (RICARF), em face de acórdão no 2201-00.890, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 21 de outubro de 2010 (fls. 156 a 158), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 1995

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Constatando-se que houve omissão na apreciação de prova constante dos autos, devem ser acolhidos os embargos.

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. CONTAGEM DE PRAZO. Nos casos de decretação de nulidade do lançamento por vício formal, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o previsto no inciso II do artigo 173, do Código Tributário Nacional, ou seja, a Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos, a contar da decisão definitiva que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, para constituir novamente o crédito tributário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado

através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações.

Embargos Acolhidos.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido.

O acórdão recorrido, em julgamento de embargos, rejeitou a preliminar de decadência, aplicando ao caso o art. 173, II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Porém, este mesmo acórdão deu provimento ao recurso voluntário por *vício insanável* (fl. 158, v.) pela não utilização, por parte da autoridade lançadora, da metodologia de "fluxo de caixa mensal", mas sim de base anual para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

A título de esclarecimento, o processo em questão trata de:

- lançamento originalmente declarado nulo por vício formal (fls. 35 a 37), em 06/08/97, no âmbito do processo 10840.000215/96-17, por falta de identificação do servidor responsável pela notificação de lançamento;

- novo lançamento, nos presentes autos, inicialmente considerado decaído pela câmara a quo, por meio do acórdão nº 2201-00.502, de 03/012/99;

- posteriores embargos da Fazenda Nacional, que resultaram no acórdão recorrido, com afastamento da decadência e com provimento do recurso voluntário por conta do referido *vício insanável*.

Assim, insurge-se a Fazenda Nacional através de recurso especial contra o posicionamento do colegiado, alegando, em apertada síntese, tratar-se de vício formal, trazendo, a propósito, como paradigmas os acórdãos de nº 102-46.570 e 301-31.801. Alega que o descumprimento de quaisquer dos elementos previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e no art. 142 do CTN configura vício formal, ensejando assim a anulação do lançamento e não seu cancelamento. Traz, neste sentido, ainda jurisprudência adicional deste CARF que sustentaria seu entendimento (Acórdãos de nº 302-40.005, 106-10.087, 301-34.449, 301-27.102 e 303-27.102).

O Recurso foi regularmente admitido consoante exame de fls. 167 a 171. O contribuinte apresentou contra-razões, de fls. 180 a 184, onde propugna pela manutenção da decisão recorrida.

A título informativo, consta o auto de infração objeto do presente processo formalizado (acompanhado de seus demonstrativos) às fls. 04 a 08 do presente, com a descrição da ação fiscal em termo de fl. 09. Impugnação do contribuinte constante às fls. 11 a 16, com decisões de 1ª instância às fls. 17 a 19 e 57 a 65. Posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 86 a 93.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Alinho-me com os que entendem haver diferentes tipos de nulidade que se estabelecem quando da ausência de alguns dos requisitos e pressupostos legais necessários para fins de lavratura de auto de infração, estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 .

Nesse sentido, quando há vício no aspecto material do fato gerador ele é sem dúvida um vício material. No mesmo sentido, quando há erro na identificação do sujeito passivo, o vício também é material. Ainda, quando o período de apuração está incompatível com as provas carreadas aos autos, há vício material. Finalmente, quando há erro na identificação do aspecto espacial do fato gerador (como, por exemplo, na tributação de IPTU em zona rural), o vício é material. Em suma, o vício material eiva de nulidade os aspectos essenciais do fato jurídico tributário e, sem eles, não há como haver ato válido.

Outra situação é a de eventual apuração do *quantum debeatur* equivocada, que pode ser julgada em parte procedente e, em parte, improcedente. Isso, desde que, o eventual equívoco não enseje impossibilidade de entendimento do próprio aspecto material do fato gerador, acarretando o cerceamento do exercício do direito de defesa.

A propósito, especificamente no caso de existência de defeito na determinação (apuração) da base de cálculo e, conseqüentemente, na quantia devida, entendo, contrariamente ao acórdão recorrido, que se pode segregar o *quantum debeatur* defeituoso em duas parcelas distintas, a saber:

a) **a parcela devida** do lançamento defeituoso, que também seria objeto de lançamento caso se apurasse a base de cálculo de forma correta (parcela que equivale ao *quantum debeatur* correto, caso se tenha apurado tributo em excesso no lançamento realizado ou, alternativamente, que equivale ao *quantum debeatur* equivocado, no caso de tributo lançado a menor).

b) **a parcela equivocada** da quantia devida lançada, que não seria objeto de lançamento caso não houvesse qualquer equívoco no ato.

Aplicando tais considerações ao caso concreto sob análise, verifico que a utilização de demonstrativo de origens e dispêndios/aplicações anual em detrimento dos demonstrativos mensais, quando considerada a possibilidade de transferências, dentro do mesmo ano-calendário, de saldos positivos de fluxo (sobras de recursos) obtidas em diferentes meses, *resulta em resultado idêntico ao que se obteria caso se alocasse todos os dispêndios no mês de dezembro, independentemente da alocação de origens, situação esta que, como já tive oportunidade de me manifestar em casos análogos, é mais benéfica para o contribuinte, em plena observância ao disposto no art. 112, inciso II do mesmo CTN.*

Com base em dados da própria declaração, o fiscal considerou: (a) todos os rendimentos (por falta de prova em contrário) no início do ano e (b) todos os dispêndios (por falta de prova em contrário) no final do ano. Importante: desconsiderou, fundamentadamente, a afirmação de que a esposa do sujeito passivo teria recebido - em doação - cotas de capital de empresa. O demonstrativo, com apenas uma coluna, se encontra nas folhas 31/32 dos autos.

Isso resultou no acréscimo patrimonial a descoberto objeto do auto de infração. *Garante-se, assim, que se está, no âmbito do presente feito, em hipótese de quantum debeatur defeituoso igual ou inferior ao quantum debeatur devido, a ser obtido caso se tivesse utilizado de fluxos de caixa mensais.*

O que se tem quanto ao crédito tributário aqui lançado é mero vício formal, dado que, uma vez realizado o lançamento conforme o critério de apuração legalmente determinado, o montante objeto de lançamento estaria necessariamente contemplado.

Não concordo com o argumento colocado no acórdão recorrido, de que o art. 2º da Lei 7.713, de 1988, teria trazido alteração na sistemática de incidência do imposto de renda da pessoa física, ao dispor que os rendimentos seriam devidos mensalmente, à medida que percebidos. Com efeito, o período de incidência se mantém anual. Inclusive, para o caso de omissão de rendimentos por depósitos bancários, esse entendimento já se encontra cristalizado na Sumula CARF número 38.

Penso que a melhor interpretação do dispositivo seja a de que, mantendo-se o período de apuração anual, haja possibilidade de exigência mensal de antecipação do montante devido no ajuste ou, em casos específicos, de recolhimento definitivo em separado, pelo próprio contribuinte ou pela fonte pagadora.

Assim, não há que se concluir pela necessidade de apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto como elemento essencial do fato jurídico tributário, mormente quando isso nem sequer tem efeito prejudicial para sujeito passivo. A lei não tem dispositivo expreso nesse sentido. Ora, o que ocorre no caso é mera divergência quanto à forma de apresentação do *quantum debeatur* calculado.

Entendo, desse modo, afastada a possibilidade de caracterização de vício material no lançamento guerreado, bem como de declaração de sua nulidade absoluta (repita-se, valor devido há, em montante igual ao superior ao constante do lançamento guerreado), concluindo, assim, pela natureza formal do vício referente à utilização do demonstrativo de Fls. 31/32, quando do lançamento.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor:

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar.

A questão submetida a este Colegiado é a de se saber se o vício apontado na decisão recorrida (a utilização de demonstrativo de origens e dispêndios/aplicações em bases anuais e não mensais) resulta na improcedência do lançamento ou na sua nulidade por vício formal.

O sistema de tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas criado pelas Leis nº 7.713/88 e 8.134/90 abaixo transcritas pressupõe a apuração mensal da renda/acréscimo patrimonial à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos.

Lei nº 7.713, de 22/12/1988

“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 percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”.

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

Da exegese dos dispositivos supracitados observa-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu com relação ao imposto de renda das pessoas físicas a tributação mensal à medida que os rendimentos são auferidos, tendo referida sistemática sido mantida pelas Leis nº 8.134/1990 e nº 8.383/1991.

Tal sistemática se aplica a todas as categorias de renda ou acréscimo. Dentre elas a referida a omissão de rendimentos presumida por acréscimo patrimonial a descoberto demonstrada por resultado negativo do confronto entre ingressos e dispêndios. Tal presunção é autorizada pelo artigo 6º da Lei nº 8.021/90.

Lei n.º 8.021/90

“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.”

Com base nos referidos dispositivos legais tem-se que o lançamento com base no acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado por meio do chamado "fluxo de caixa mensal", no qual considera-se todos os ingressos e dispêndios realizados a cada mês pelo contribuinte. Nos meses em que o resultado é negativo considera-se existente renda não declarada, dando ensejo ao lançamento de ofício.

Examinando os autos verifico que o fiscal autuante, com base em dados da declaração de ajuste anual apresentada pelo contribuinte, considerou: (i) todos os rendimentos como sendo auferidos no início do ano e (ii) todos os dispêndios como ocorridos ao final do ano, tendo, assim, apurado o acréscimo patrimonial a descoberto.

Tendo em vista a inexistência de apuração do “fluxo de caixa mensal” para fins de comprovação do acréscimo patrimonial a descoberto o acórdão recorrido declarou a nulidade do lançamento ante a existência de vício material.

A meu ver andou bem a decisão recorrida.

A exigência fiscal formalizada no auto de infração decorre da presunção legal de existência de acréscimo patrimonial a descoberto nos termos do artigo 6º da lei nº 8.021/90 acima citado. A presunção em questão pressupõe, como elemento material de sua existência, a necessária verificação mensal dos rendimentos e dispêndios auferidos/gastos pelo contribuinte.

A falta de referência explícita no artigo 6º à necessidade de apuração mensal é despicienda, eis que tal dispositivo não pode ser aplicado isoladamente e dissociado do sistema de apuração do imposto sobre a renda das pessoas físicas introduzido pela Lei nº 7.713/1988, que privilegia a apuração mensal de base de cálculo.

O fato de a utilização de critério anual não poder resultar em prejuízo é irrelevante já que não se trata, aqui, de examinar a malversação do direito de defesa (questão processual) mas sim de assegurar a legalidade do lançamento (questão material).

Pois bem. Na ausência dos requisitos necessários não há como construir a regra matriz de incidência do tributo.

Logo, no presente caso, a nulidade do lançamento está relacionada diretamente à falta de comprovação da ocorrência do fato gerador e não a elementos formais de sua descrição, o que, a meu ver, é vício intrinsecamente relacionado ao conteúdo e à materialidade do ato administrativo de lançamento.

Ante o exposto encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Recorrente para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad