



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

Processo nº 13808.005471/96-86
Recurso nº 163.747 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.220 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ELISA MATTOSO BEHR
Recorrida 2ª TURMA DA DRJ-CAMPO GRANDE (MS)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1993

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.

A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Recurso Voluntário Provido

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Relator e Presidente

RUBENS MAURÍCIO CARVALHO

Redator do voto vencedor

22 OUT 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Sidney Ferro Barros (Suplente convocado) e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Em face da contribuinte Elisa Mattoso Behr, CPF/MF nº 077.281.738-39, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 11/11/1996, auto de infração (fls. 13 a 17), com ciência postal em 30/01/1997 (19v). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 53.391,22
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 53.391,22

Um acréscimo patrimonial a descoberto foi imputado à fiscalizada, no ano-calendário 1993, conduta essa apenada com multa de ofício na época vigente de 100%.

Em essência, como se pode ver pelo demonstrativo de variação patrimonial constante no Termo de Verificação de encerramento da ação fiscal (fl. 13), os rendimentos líquidos da contribuinte não foram suficientes para suportar os dispêndios relativos à compra de imóvel, às aplicações financeiras e ao aumento em participação societárias efetuados no ano-calendário 1993. Aqui registre-se que o demonstrativo de variação patrimonial foi confeccionado unicamente com base na declaração de ajuste anual retificadora (fls. 02 a 05), em bases anuais, sendo que a autoridade autuante asseverou que efetuou diversos contatos com a fiscalizada, não logrando comprovar outras origens e dispêndios além daqueles espontaneamente informados na declaração de ajuste retificadora apresentada.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, insurgindo-se contra as diversas rubricas de origens e dispêndios constantes no demonstrativo de variação patrimonial.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão de fls. 58 a 61. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 01.919, de 21 de fevereiro de 2003, que foi assim ementado:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Sujeita-se ao imposto a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, evidenciando renda auferida e não declarada.

Conforme a IN/SRF nº 46/1997 o lançamento dos rendimentos não declarados e recebidos antes de 31/12/1996, cujo imposto era devido mensalmente (carnê-leão), deve ser apurado na declaração anual

MULTA. REDUÇÃO. É de se reduzir a multa nos termos da legislação posterior, mais benigna.

A decisão recorrida excluiu o montante referente ao aumento de capital em empresa da qual a fiscalizada constava no quadro societário do rol de aplicações de recursos do demonstrativo que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto, bem como reduziu a multa de ofício aplicada de 100% para 75%, aqui estribada no princípio da retroatividade benigna da lei de caráter penal.

A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 10/09/2007 (fl. 67). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 17/09/2007 (fl. 73).

No voluntário, a recorrente alega, em síntese, que:

1. sua renda líquida era suficiente para fazer frente ao incremento das aplicações financeiras, aos pagamentos do consórcio de auto e ao saldo bancário, sendo descabido tais montantes constarem como aplicação de recursos no demonstrativo de variação patrimonial a descoberto;
2. o valor do IRRF de 1.219,00 Ufir deve ser excluído do rol de dispêndios do demonstrativo, já que esse IRRF já havia sido abatido da renda líquida que constou como origem de recursos;
3. o montante referente à aquisição do imóvel que constou como dispêndio no demonstrativo não pode ser acatado, pois tal imóvel foi adquirido como economias acumuladas em anos de trabalho e com ajuda de sua progenitora;
4. a multa aplicada é abusiva e desrespeita a capacidade econômica do contribuinte. Na espécie, deve ser aplicada a menor multa possível no ordenamento, aplicando-se o princípio do *in dubio pro reo*, sendo cabível a multa prevista no art. 85, § 7º, da Lei paulista nº 6.374/89;
5. os juros de mora aplicados são indevidos, pois calcados no Decreto-Lei nº 1.025/69, o qual não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conforme expresse comando contido no art. 34, § 5º, do ADCT.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 03, sorteado para este relator na sessão pública da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF de 06/05/2009.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 10/09/2007 (fl. 67), conforme vista ao processo executada por procurador constituído nos autos, pois não se pode

considerar válida a ciência constante do Aviso de Recebimento – AR de fl. 65, o qual teria sido entregue no domicílio da fiscalizada em 16/08/2007, já que não há a assinatura do recebedor da correspondência. Irresignada, interpôs recurso voluntário em 17/09/2007 (fl. 73), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Inicialmente, registre-se que não há qualquer imperfeição no demonstrativo de apuração patrimonial (fluxo de caixa) no tocante à base temporal anual das fontes e aplicações de recursos. Apesar de a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais ter se inclinado pela exigência de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto em bases mensais, entendo que se deve apreciar a pertinência da metodologia do fluxo de caixa no caso concreto, ou seja, caso haja elementos para a confecção do fluxo em bases mensais, assim se deve proceder, facilitando a defesa do fiscalizado, pois se indica claramente em que mês houve o excesso de aplicações sobre as fontes de recursos. Caso contrário, como ocorreu nestes autos, onde não há qualquer outro elemento a subsidiar o fluxo em bases mensais, pode-se confeccionar o fluxo em bases anuais, com informações de fontes e aplicações de recursos extraídas da declaração de renda e de bens e direitos, a qual, lembre-se, detém informações anualizadas. Assim, a confecção de demonstrativo de variação patrimonial a descoberto em base anual não é motivo, por si só, para levar ao cancelamento da exigência fiscal ora em debate.

Agora, passa-se a apreciar as defesas trazidas pela recorrente.

Não há qualquer anomalia no registro dos dispêndios que se refere às aplicações financeiras (1.353,67 Ufir), ao pagamento do consórcio de auto (8.004,79 Ufir) e ao saldo bancário no final do ano de 1993 (7,12 Ufir), pois tais valores foram extraídos da declaração de ajuste anual retificadora da fiscalizada (fl. 04) e representaram o acréscimo patrimonial de cada rubrica no curso do ano-calendário 1993, sendo certo que a autoridade computou o rendimento líquido declarado pela contribuinte, como origem de recursos, confrontando as origens com as aplicações. É fato que os rendimentos declarados sobejam as aplicações acima descritas, porém há outras aplicações no demonstrativo, indicando que os rendimentos declarados não foram suficientes para justificar todos os dispêndios no ano-calendário. Não faz sentido a afirmação da recorrente de que os dispêndios citados não deveriam constar no demonstrativo, já que os rendimentos líquidos justificariam tais despesas. Ora, no demonstrativo que apura a variação patrimonial deve constar todas as fontes e dispêndios de recursos do sujeito passivo. Caso as despesas em debate não constassem do demonstrativo como dispêndio, mister deduzi-las dos rendimentos, imputando apenas a fonte/origem líquida, o que daria na mesma coisa. Assim, por tudo, correto o procedimento da autoridade, ao computar todas as origens e dispêndios encontrados.

Ainda, a contribuinte equivoca-se ao pugnar pela exclusão do valor do IRRF de 1.219,00 Ufir, já que esse IRRF já havia sido abatido da renda líquida que constou como origem de recursos. Ora, o montante de 21.180,53 Ufir, que é a diferença entre o rendimento tributável percebido da TVT Prod. E Com. Ltda (fl. 03), no valor de 21.811,53 Ufir, e as deduções legalmente permitidas, no valor de 631,00 Ufir, constou como fonte de recursos no demonstrativo (fl. 13). Assim, o rendimento líquido da contribuinte foi 21.811,53 Ufir menos 631,00 Ufir das deduções e menos o IRRF de 1.219,00 Ufir. Dessa forma, correta a origem de 21.180,53 Ufir (rendimento tributável menos as deduções legalmente permitidas – fl.13) e o dispêndio de IRRF no valor de 1.219,00 Ufir, como constou no demonstrativo que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto. Observe que o rendimento da fiscalizada que sobra para

comprovar as demais aplicações será o rendimento tributável abatido das deduções e do IRRF, estando, no ponto, correto o demonstrativo.

No tocante à aquisição do imóvel que constou como aplicação de recursos, extraído da declaração de ajuste anual retificadora da contribuinte, não há qualquer comprovação de que tal imóvel teria sido adquirido com recursos auferidos em anos de trabalho e com ajuda da progenitora da fiscalizada. Trata-se de mera alegação, sem qualquer comprovação documental. Caso a contribuinte tivesse comprovado as origens que justificassem a aquisição do imóvel, mister considerá-las no demonstrativo. Em todo caso, como já dito, uma mera alegação, destituída de qualquer prova documental, não pode ser meio hábil para elidir o dispêndio referente à aquisição do imóvel que constou no demonstrativo que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto. Assim, sem razão a recorrente.

Ainda, a recorrente afirma que a multa de ofício tem caráter confiscatório, sendo abusiva, devendo ser aplicada a multa de ofício prevista em lei do Estado de São Paulo. Aqui, um pequeno parêntese, antes de analisar dogmaticamente essa irresignação. O princípio da proibição de efeito de confisco é de difícil constatação, e, como diz Heinrich Kruse, quando fala do “imposto sufocante”, mais se assemelha ao “*monstro do Lago Ness do Direito Tributário: ninguém o viu e todos escrevem sobre ele*”¹.

Agora, transcreve-se a norma constitucional que positivou tal princípio:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I a III - omissis;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

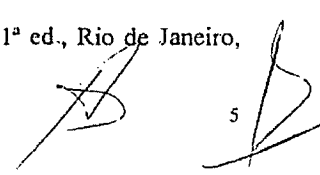
(...) (grifou-se)

Vê-se que o princípio do não-confisco se aplica a tributos.

Como estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. A sanção de ato ilícito, como já enfatizado anteriormente, tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, não há que falar em princípio do não-confisco.

Ainda, deve-se ressaltar que os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco ou da capacidade contributiva do contribuinte, como ocorreu no presente caso concreto, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto ou multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais e as cúpulas dos poderes executivo e legislativo têm esse poder. No caso específico do processo administrativo fiscal, incide o comando do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que assevera que fica vedado aos órgãos

¹ Apud Schoueri, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. 1ª ed., Rio de Janeiro, 2005, p. 302.



de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Por tudo, descabida a pretensão de afastar a legislação de regência da multa de ofício registrada no auto de infração, com aplicação de similar prevista em lei do Estado de São Paulo, sob pena desta Turma recursal está declarando, de forma oblíqua, a inconstitucionalidade da lei federal que funcionou como base legal da multa de ofício lançado, o que é expressamente vedado no rito do processo administrativo fiscal federal.

Por fim, a recorrente alega que os juros de mora aplicados são indevidos, pois calcados no Decreto-Lei nº 1.025/69, o qual não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conforme expresse comando contido no art. 34, § 5º, do ADCT.

Como consta dos autos, a base legal dos juros de mora aplicados foi o art. 59 da Lei nº 8.383/91 e legislação subsequente (fl. 15). Não há qualquer menção ao Decreto-Lei nº 1.025/69, sendo que o encargo deste Decreto-Lei somente onera o contribuinte após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa da União. Ora, a discussão no âmbito do processo administrativo fiscal é uma fase prévia a inscrição na dívida ativa da União, a qual somente sucederá se o contribuinte não extinguir o débito. Assim, incabível qualquer discussão sobre o Decreto-Lei nº 1.025/69 no rito do PAF.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de julho de 2009

Giovanni Christian Nunes Campos

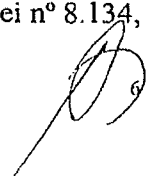
Voto Vencedor

Conselheiro RUBENS MAURÍCIO CARVALHO.

Inicialmente, devo esclarecer que este voto cinge-se, tão-somente, a questão da regra de apuração patrimonial (fluxo de caixa) no tocante à base temporal das fontes e aplicações de recursos no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto, objeto do lançamento impugnado.

Trata o presente lançamento de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto e, em se tratando de critério indireto de verificação de ocorrência de fato gerador, necessário se faz o exame prévio do procedimento fiscal, porquanto dele depende o controle da legalidade do lançamento, tarefa que incumbe às instâncias administrativas de julgamento.

Os principais dispositivos legais que regem a matéria são: arts. 1º a 3º e parágrafos e art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134,



de 27 de dezembro de 1990; art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990 e arts. 4º a 6º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Dentre os dispositivos citados, interessam para o exame que se propõe, os que a seguir se transcrevem:

Lei nº 7.713, 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 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 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.

(. .)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

De acordo com os artigos transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos - incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos.



Portanto, a 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 reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

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. Constitui-se, pois, em ato que dá ensejo à atividade do lançamento, atividade essa que, por ser vinculada, deve ser exercida estritamente dentro da lei, conforme art.142, parágrafo único da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Por oportuno, transcrevem-se a seguir os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, em sua obra Direito Administrativo Brasileiro, 19ª edição, pág. 149:

... os atos vinculados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria administração, ou pelo judiciário, se assim requerer o interessado. Na prática, de tais atos o poder público sujeita-se às indicações legais ou regulamentares e delas não pode se afastar sem viciar irremediavelmente a ação administrativa. Isso não significa que nessa categoria de atos, o administrador se converta em cego e automático executor da lei. Absolutamente não. O que não lhe é lícito é desatender às imposições legais ou regulamentares que regem e bitolam sua prática.

Inconteste pelo voto do relator que o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela Fiscalização foi obtido de análise por fluxo de caixa anual, ou seja, do cotejo entre as alterações patrimoniais e os recursos declarados, considerados pelos seus valores anuais.

Esse critério, além de ferir as disposições legais retromencionadas, traz em si a imperfeição de provocar distorções que prejudicam a determinação da matéria tributável. No fluxo de caixa anual, um bem adquirido ou uma aplicação efetuada num momento em que não existam recursos disponíveis para tal podem ser acobertados pela percepção posterior de recursos.

Vê-se, portanto, que a inobservância da regra que determina a apuração mensal dos rendimentos, no caso do acréscimo patrimonial não justificado, afeta não somente o elemento temporal do fato gerador, mas também o valorativo.

Não consta dos autos que o contribuinte tenha sido intimado a informar o recebimento dos rendimentos mensalmente e tampouco ficou constatada qualquer impossibilidade de o Fisco determinar os acréscimos patrimoniais a descoberto mensalmente, fato este que autorizasse algum tipo de arbitramento, o que neste caso, resultaria em tributação por sinais exteriores de riqueza.



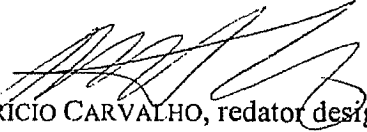
Destarte, em que pese a variação patrimonial a descoberto apurada pelo Fisco, o fato é que a apuração da matéria tributável não se deu em conformidade com a lei.

Cumpre salientar, ainda, que é farta a jurisprudência emanada do Primeiro Conselho de Contribuintes em torno do tema. A ementa do acórdão 104-17418, de 15/03/2000, que a seguir se transcreve, ilustra com muita clareza o entendimento adotado por aquela instância administrativa:

TRIBUTAÇÃO MENSAL - A partir do ano-calendário de 1989, a tributação anual de rendimentos relativos a acréscimo patrimonial não justificado, contraria o disposto no artigo 2º da Lei nº 7.713. Assim, para os anos-calendário de 1989, 1990 e 1992, a determinação do acréscimo patrimonial considerando o conjunto anual de operações não pode prosperar, uma vez que, na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988.

Dessa forma, torna-se desnecessária a análise das argumentações apresentadas pelo contribuinte na peça impugnatória, uma vez não poder prosperar o lançamento calcado na metodologia de apuração anual de evolução patrimonial.

Pelo exposto VOTO PELO PROVIMENTO DO RECURSO.


RUBENS MAURICIO CARVALHO, redator designado.