



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000527/2008-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.382 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente VALTER MERLOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável O conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, se não houver o efetivo enquadramento na legislação.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 304/337, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), de fls. 287/299, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, ano-calendário 2005.

Peço vênica para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 03/06, acompanhado dos demonstrativos de fls. 15/16 e do Relatório de Fiscalização de fls. 07/14, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas ano-calendário de 2005, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 189.562,14, sendo:

Imposto	R\$ 67.992,16
Juros de mora (calculados até 30/09/2008)	R\$ 19.581,74
Multa Proporcional	R\$ 101.988,24

Conforme descrição dos fatos contida no auto de infração, às fls. 03/06, a exigência decorreu de omissão de rendimentos tendo em vista acréscimo patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme descrito no Relatório de Fiscalização anexo ao auto, no ano-calendário de 2005, com aplicação da multa de 150%.

No referido Relatório de Fiscalização, às fls. 07/14, consta em resumo o seguinte:

Intimado, o contribuinte apresentou documentos e esclarecimentos (detalhados às fls. 07/09) que, juntamente com dados disponíveis nos sistemas informatizados da Receita, basearam elaboração de Demonstrativo de Variação Patrimonial, encaminhado através do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 2 (fls. 166/212), com o teor detalhado à fl. 10 e segundo critérios esmiuçados à fl. 11.

' O contribuinte apresentou resposta onde alegou, em suma, o transcrito a seguir (item 15 do Relatório de Fiscalização, à fl. 11):

"I 5.1. - que as despesas, bem como os valores recebidos a título de proventos e demais receitas, descritas nas planilhas (que compunham o DEMONSTRATIVO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL) estavam de acordo com a documentação encaminhada pelo mesmo;

15.2 - que para os pagamentos das despesas, foram utilizados cartões de créditos e cheques' e que não lhe foi possível aferir se tais despesas haviam sido consideradas em duplicidade;

15.3 - que o auditor na letra b do item 1 (do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 2), havia consignado que a conta do Bradesco seria poupança, quando na realidade seriam de conta corrente;

15.4 - que a manifestação acerca dos elementos do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 2, havia sido realizada pelo mesmo, destacando que não tinha conhecimento técnico na área e que portanto sua manifestação não poderia ser acolhida ou interpretada como confissão nesta fase da ação fiscal.

O autuante ressalta, com relação ao sub-item 15.2 supra, que não foram consideradas despesas em duplicidade, pois mesmo que fossem retirados todos os saldos iniciais e finais(exceto saldos do início e do fim do ano), o valor total da variação patrimonial a descoberto permanecerá o mesmo. Afirma ainda, no que diz respeito aos cartões de crédito, que não foram observadas pela fiscalização rubricas correspondentes a luz, água, telefone, impostos, aquisição de cotas da COMCRED e Previdência Privada (que são os itens que, além dos cartões de crédito, compõem o item denominado “13 – outros dispêndios/aplicações”). Salienta também, com relação ao item 15.3, que entenda-se como conta corrente a conta poupança, visto que tal alteração não traz reflexos aos valores apurados de variação patrimonial a descoberto.

Observa que, apesar de instado o contribuinte a se manifestar sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, não houve uma linha sequer de manifestação acerca das origens dos rendimentos que culminaram neste acréscimo a descoberto.

Como nada mais foi manifestado pelo contribuinte, com base no Demonstrativo de Variação Patrimonial de fls. 169/210 procedeu-se ao lançamento de ofício dos acréscimos patrimoniais a descoberto verificados nos meses de março a dezembro de 2005, constantes da tabela à fl. 12, pois, conforme consta daquele Demonstrativo, os recursos declarados pelo contribuinte (agregados ao de sua cônjuge e dependentes ~ cônjuge em virtude dos bens serem comuns ao casal) mostraram-se insuficientes para cobrir as aplicações de recursos efetuadas pelo mesmo.

Com relação à multa de ofício de 150% aplicada, frisa que está sendo qualificada porque foi constatado que o valor total do acréscimo patrimonial a descoberto (R\$ 247.244,22) suplanta em mais que o dobro os rendimentos informados em DIRPF (R\$ 111.174,56), não sendo crível que omissão de tal magnitude pudesse ser tida como mero erro do contribuinte. Agindo desta forma, ao declarar a menor seus rendimentos, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, não somente em um ano-calendário, mas em quatro, o que forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. Assim, configurou situação fática que se subsume perfeitamente no art. 71, I, e art. 72 da Lei nº 4.502/64 (que transcreve), caracterizando, em tese, o evidente intuito de fraude.

Por força de lei elaborou a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais pelo fato da conduta do contribuinte estar também, em tese, tipificada como crime contra a ordem tributária, conforme dispõe a Lei nº 8.137/90, cujo art. 1º, incisos I a III, transcreve.

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado da lavratura do auto de infração em 20.10.2008 e fl. 4. Apresentou impugnação às e-fls. 231 a 257, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

O auditor fiscal desconsiderou fato relevante ao não computar a renda da esposa, regularmente declarada, uma vez que a declaração de ajuste anual era promovida em conjunto. A desconsideração de tão relevante fator acabou por gerar conclusão desconectada e impor majoração da multa no patamar de 150% e representação fiscal para fins penais. O contribuinte atendeu prontamente às intimações do fisco e não ocorreu embaraço à fiscalização ou supressão brutal de renda que justificasse a imposição de multa majorada e representação para fins penais. Cita o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 para argumentar que se poderia, em tese, aduzir que a tipificação ocorreria em relação ao inciso I, contudo não se pode afirmar que houve omissão ou declaração falsa, porque o contribuinte as entregou espontaneamente.

Quando se apuram despesas com cartão de crédito concomitantemente com emissão de cheques, é possível ter ocorrido duplicidade de despesas consideradas, impondo-se o dever do fisco de demonstrar que tal evento não ocorreu, não bastando a simples alegação de que a determinação ocorreria independente do mês. Indaga também se o

auditor fiscal aferiu se os cheques emitidos foram para pagamento de despesas rotineiras tais como telefone, água, energia elétrica, alimentos etc.

Cita vários dispositivos constitucionais, o artigo 142 do CTN e doutrina diversa para afirmar que, ao não aferir corretamente a renda total dos declarantes (cônjuges) e desprezar aspecto relevante decorrente de emissão de cheques e pagamento de faturas de cartão de crédito, o auditor fiscal não demonstrou de forma cabal a ocorrência de fatos jurídicos tributários e a subsunção do fato à norma, deixando de apresentar todos os elementos que integram o fato jurídico tributário, o que invalidaria o ato. Assim, não ficou demonstrada a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, além de ter impossibilitado ao contribuinte total compreensão dos motivos que levaram ao lançamento do débito, cerceando seu direito de defesa, devendo o ato ser anulado na sua íntegra.

Alega que a multa aplicada é de montante exagerado e atenta contra os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da propriedade, citando doutrina. O impugnante atendeu a todas as notificações e não embarçou o procedimento, não agindo com o intuito de fraude como aduz o auditor fiscal, que foi ainda além ao efetuar representação penal. O STF já tem entendimento firmado de que o poder de tributar não pode ser o poder de destruir, bem como repulsa à adoção de meios coercitivos.

Desenvolve ainda os seguintes tópicos relacionados à multa e aos princípios constitucionais citados:

a. Princípio constitucional da proporcionalidade: lembra que este deve guiar a atuação das autoridades, citando doutrina; aponta que a simples análise da composição do auto de infração já evidencia que a multa é absurdamente desproporcional, sendo patente o confisco que isso representa (cita julgados do TRF e do STF).

b. Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade: cita doutrina e julgado do STF para afirmar que não se pode admitir tamanha abusividade na fixação da multa;

c. Vedação ao confisco aplicada às multas fiscais: aduz que o estabelecimento de multas fiscais não pode induzir à violação ao princípio do não- confisco plasmado na Carta Maior, citando doutrina e julgados do STF.

d. Princípio da capacidade contributiva: cita doutrina e argumenta que a capacidade contributiva veda que a tributação venha a incidir sobre valores mínimos para a manutenção do contribuinte.

e. Outros aspectos da fixação exacerbada da multa fiscal: aduz que não se levou em consideração a natureza tributária da multa e seu conseqüente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento, citando doutrina e o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 52, § 1º, da Lei nº 9.298/96 (“as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação”), de forma que, por analogia e em respeito ao princípio da isonomia, o percentual máximo para a aplicação da multa seria de 20%, uma vez que a inflação mensal hoje não chega a atingir 1%.

Taxa Selic: criada como modalidade de juros remuneratórios para o mercado de capitais, sua utilização para fins tributários afrontaria o princípio da reserva legal, na medida em que não existe lei em sentido estrito que autorize o poder público a empregá-la com efeitos moratórios para atualização de indébitos fiscais, estando a melhor definição de taxa Selic em simples circulares do Bacen, de números 2.686 e 2900 de 1999 (cita doutrina). Por não ser criada em lei, a Selic não pode servir como parâmetro de atualização de débitos fiscais; a lei nº 9.250/95 faz menção à Selic em seus artigos 16, 39, §4º e 14, III, não estabelecendo padrões de cálculo para o Poder Executivo e não ofertando, assim, o critério quantitativo da norma jurídica (cita julgado do STJ e doutrina). Tal utilização da Selic afronta ainda os princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade estrita (inciso II do art. 5º da CF/88) e da tipicidade tributária. Outorgar ao Bacen competência para fixar unilateralmente tais índices de juros moratórios seria o mesmo que lhe conferir o poder de estabelecer elementos

necessários para quantificar o tributo, violando assim o disposto no art. 150, I, da CF/88, o que é juridicamente impossível diante do princípio da indelegabilidade da competência tributária. Ademais, o § 3º do an. 13 da Lei nº 9.065/95 contempla o “direito” da administração de em hipótese alguma perceber juros de mora inferiores a 1%, o que é verdadeiro abuso e rematado desconchavo que afronta o primado da moralidade administrativa inserto no art. 37, caput, da CF/88. Ainda que se admitisse a existência de lei ordinária instituindo regularmente a taxa Selic para fins tributários, com fulcro no art. 161, § 1º do CTN, seria permitido à lei ordinária somente fixar o percentual de juros em percentual igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% ao mês, e caso se desejasse superar esse limite o legislador teria que se valer de lei complementar.

Mais a mais, não se pode desprezar o art. 193, § 3º da Constituição Federal, a ditar que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano. Ademais, pelo fato de ser composta por juros moratórios e atualização monetária, sua imposição com a multa moratória fixada resulta em bis in idem.

6. Ao final, requer seja recebida, autuada e integralmente provida a impugnação, para reconhecer a nulidade do auto de infração e do lançamento, nos termos da fundamentação jurídica aduzida, e protesta 'provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem qualquer exclusão.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP)

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 287):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA Física –IRPF

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR. NULIDADE.

Tendo O auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça O direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se cogitar em nulidade.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável O conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a situação prevista na legislação de regência como motivo para a sua aplicação, mantém-se a multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 304/337, em que praticamente repete os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

O Recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo e, portanto, dele conheço.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

No caso em questão, o Recorrente em sede de Recurso Voluntário deveria comprovar ou mesmo explicar que possuía rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O recorrente foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto nos termos do disposto no artigo 3º da Lei nº 7.713/1988:

Art 3º(...)

§ 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.

O acréscimo patrimonial a descoberto também está disciplinado no artigo 55, XIII do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999:

Art.55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7. 713, de 1988, art. 33, §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;

Intimado a comprovar que possuía recursos, o recorrente alegou erro no lançamento, pois deixou-se de considerar os valores recebidos pela sua cônjuge, tendo em vista que a Declaração de Ajuste Anual é feita de forma conjunta, conforme se verifica à e-fl. 225:

11. INFORMAÇÕES DO CÔNJUGE

DISCRIMINAÇÃO	VALORES - R\$
Base de cálculo do imposto devido	31.376,52
Imposto retido na fonte	1.881,17
Carnê-leão e imposto complementar	0,00
Rendimentos isentos e não-tributáveis	49.000,00
Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva	0,00
Resultado	78.495,35

Entretanto, no caso, esta questão foi devidamente tratada na decisão recorrida, nos seguintes termos:

Alega o contribuinte que o autuante desconsiderou fato relevante ao não computar a renda da esposa, regularmente declarada, uma vez que a declaração de ajuste anual era promovida em conjunto. Verifica-se, entretanto, no Demonstrativo de Variação Patrimonial de fls. 169/210, em que se baseou a autuação, que a renda da esposa foi considerada, na linha “Rendimentos Líquidos do Cônjuge”.

Sendo assim, não há o que prover quanto a esta alegação.

Multa agravada ou qualificada

O recorrente insurge-se também quanto à aplicação ao caso, da multa agravada ou qualificada.

De fato, conforme se verifica do relatório fiscal, aplicou-se a multa qualificada sob o seguinte argumento:

A multa de ofício aplicada sobre as infrações apuradas foi a prevista no artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (150%), em face da ocorrência de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente da data de ocorrência do fato gerador, ficando tais infrações sujeitas à representação fiscal para fins penais, de acordo com a Portaria SRF nº 326, de 2005.

Vejamos o que dispõe o art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Aplicável ao caso o teor da Súmula CARF nº 25:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ocorre que, a simples indicação do dispositivo não tem o condão de explicar o real motivo da aplicação da multa qualificada.

No caso em questão, não se está diante de um caso de sonegação fiscal a justificar o agravamento da multa, pelo menos, como foi lavrado o auto de infração.

Sendo assim, quanto a este tópico, dou provimento ao recurso.

Do efeito confiscatório da multa e não atendimento a princípios constitucionais.

Alega que a multa aplicada e mantida nos presentes autos, tem natureza confiscatória. Além disso, quanto à afronta a princípios constitucionais, aplicável o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

A multa encontra previsão legal e uma vez que o recorrente realizou a conduta na legislação, deve ser aplicada a multa conforme dispositivos mencionados, sendo devida a multa.

Juros

Também não merece prosperar a alegação de não dever haver a incidência de juros. Ocorre que a previsão da incidência de juros está expressamente prevista na legislação de regência, conforme preceitua o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores

ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

Entretanto, esta questão já se encontra pacificada neste Egrégio Tribunal, consoante o disposto na Súmula nº 4:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, nada a prover quanto a este tópico, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Conclusão

Em razão do exposto, conheço do recurso e dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya