



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

Processo nº 19515.001925/2002-76
Recurso nº 174.451 Voluntário
Acórdão nº **2102-000.994 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO
Recorrente CHANG EUN LEE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

JUROS. SELIC.

Incide a taxa de juros Selic a partir da data de vencimento do tributo, cujo recolhimento tempestivo era obrigação do contribuinte.

MULTA. INCIDÊNCIA SELIC. ILEGALIDADE.

Sobre a multa de ofício incide juros de mora à taxa de 1% sobre a multa de ofício lançada.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO.

Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através dos elementos de prova disponíveis.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO E NÃO RECOLHIDO PELA FONTE PAGADORA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM FACE DO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Demonstrado nos autos que a fonte pagadora reteve mas não recolheu o tributo, deve-se reconhecer a ilegitimidade passiva do beneficiário do rendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para deduzir do lançamento o crédito de IRRF - relativo ao ano-calendário 1998-, no valor de R\$ 1.480,00, e para reconhecer que os juros de mora devem incidir à taxa de 1% a.m. sobre a multa de ofício vinculada. Ainda, por maioria, decidiu-se que a incidência dos juros de mora não poderá exceder àquela que a fiscalização outrora imputou ao contribuinte (juros de mora à taxa selic sobre a multa vinculada), vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura Matos e Rubens Maurício Carvalho.

ASSINADO DIGITALMENTE

José Raimundo Tosta Santos - Presidente à época da reimpressão em PDF

ASSINADO DIGITALMENTE

Carlos André Rodrigues Pereira Lima - Relator

Acórdão reimpresso em PDF, depois de formalizado em papel em 2010, por solicitação da Secretaria da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF

EDITADO EM 02/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 190 a 228, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 155 a 182, que julgou procedente o lançamento de IRPF de fls. 90 a 93 dos autos, lavrado em 18/12/2002, relativo aos anos-calendário 1997, 1998, 1999 e 2000 com ciência do RECORRENTE em 21/12/2002, conforme “AR” de fl. 96.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 81.406,03, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de

75%. Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 21 e 22, o lançamento teve origem em três infrações/acusações distintas, quais sejam:

- (i) acréscimo patrimonial a descoberto, referente aos anos-calendários 1997 e 1999, no valor de R\$ 59.734,21 apurado em 30/04/1997 e R\$ 70.516,12 apurado em 31/07/1999;
- (ii) compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, referente ao ano-calendário 1998, no valor de R\$ 1.480,00; e
- (iii) compensação indevida de carnê-leão, referente ao ano-calendário 2000, no valor de R\$ 362,40.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 81 a 84, a autoridade fiscal elaborou *Planilha de Evolução Patrimonial* do RECORRENTE (fls. 77 a 80), oportunidade em que foi apurado o acréscimo patrimonial a descoberto em abril de 1997 e em julho de 1999, nos valores acima indicados.

A autoridade fiscal observou também que o RECORRENTE havia computado em sua declaração de ajuste referente ao ano-calendário 1998 (fl. 7) o imposto retido na fonte de R\$ 1.480,00. Entretanto, constatou que no banco de dados da Receita Federal não constava tal retenção e, por conseguinte, glosou o crédito de IRRF.

Por fim, a autoridade fiscal verificou também que na declaração de ajuste anual simplificada do ano-calendário de 2000, o RECORRENTE havia considerado no cálculo do saldo do imposto a pagar o recolhimento do carnê-leão no montante de R\$ 362,40 (fl. 11). Entretanto, constatou que no banco de dados da Receita Federal não constava tal retenção e, por conseguinte, glosou o crédito de IRRF.

Por efeito da Fiscalização, conforme demonstrativos de apuração de fls. 85 a 88, foram apurados os seguintes valores de imposto de renda: R\$ 13.881,77 (ano-calendário 1997); R\$ 1.480,00 (ano-calendário 1998); R\$ 18.691,93 (ano-calendário 1999); e R\$ 362,40 (ano-calendário 2000). Totalizando, assim, o imposto de renda no valor de R\$ 34.416,10, sobre o qual incidem a multa de ofício de 75% e os respectivos juros de mora referente a cada ano-calendário (demonstrativo de fl. 89 dos autos).

DA IMPUGNAÇÃO

Em 17/01/2003, o RECORRENTE apresentou, tempestivamente, sua impugnação de fls. 97 a 127 por meio de procurador devidamente constituído (fl. 129). Em suas razões, arguiu, o seguinte:

I – Matéria não impugnada

Com relação à exigência referente à compensação de carnê-leão indevidamente deduzida, no ano-calendário 2000, o RECORRENTE deixou de impugnar o

crédito tributário constituído e já procedeu ao recolhimento do valor devido, conforme DARF em anexo à fl. 144.

II – Acréscimo Patrimonial a Descoberto

II.1 – Ano-calendário 1997

Segundo a defesa do contribuinte RECORRENTE, o demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal de abril/1997, apresenta alguns equívocos de fato e de direito, que demonstrariam inexistir o 'APD' de R\$59.734,21. Adiante, estão subdivididas as razões de defesa relativamente ao ano-calendário 1997.

II.1.A – Veículo Computado Erroneamente

O RECORRENTE se surpreendeu com o fato mencionado pelo AFRF, de que adquirira no mês de abril de 1997 dois veículos Vectra GM, o de chassi nº 9BGJK19BVVB573958 (doravante "Vectra 1") e o de chassi 9BGJK19BVVB574024 ("Vectra 2"), pois:

(i) em abril de 1997, enquanto morava em Botucatu/SP, onde era médico residente, resolveu adquirir um veículo Vectra ("Vectra 1") por intermédio da Para-ti Automóveis Ltda. Mas, após a chegada do Vectra 1 à loja, o RECORRENTE verificou que o veículo não possuía alguns opcionais solicitados, o que levou a rejeitá-lo;

(ii) a loja, então, encomendou outro veículo com as características solicitadas ("Vectra 2"), o qual foi realmente adquirido pelo RECORRENTE, tendo pago somente por este veículo, o Vectra 2;

(iii) não pode ser penalizado porque, aparentemente, não foi cumprida a obrigação de cancelar a Nota Fiscal do Vectra 1 emitida em nome do RECORRENTE;

(iv) a nota fiscal emitida pelo fabricante não é prova bastante de aquisição de veículo, quando deve haver registro no DETRAN. Esse registro em nome do RECORRENTE só foi feito em relação ao segundo veículo, que foi o único adquirido;

(v) não é razoável se exigir a prova negativa do RECORRENTE, de que não comprou um bem, por não o ter registrado no DETRAN. Incumbe ao Fisco essa prova positiva, que inexistente nos autos, simplesmente porque não houve essa compra;

(vi) o valor de R\$31.600,00 referente ao Vectra 1 deve ser excluído do demonstrativo.

II.1.B – Da venda de veículo

Em relação à descon sideração do valor referente à venda do veículo Kadet na Análise da Evolução Patrimonial Mensal Exercício 1998, o RECORRENTE defende que:

(i) perdeu o documento de transferência do veículo, motivo por que se dirigiu ao DETRAN-SP para requerer o competente documento de transferência mas ditos documentos, por declaração do órgão, foram destruídos;

(ii) o documento obtido junto ao Detran/SP (fl. 145) comprova cabalmente que os documentos foram fragmentados e que houve a transferência de propriedade do veículo na data de 04/03/1997;

(iii) na Ficha Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual Simplificada referente ao ano-base de 1996, na coluna Discriminação, está indicado que o veículo foi vendido no exercício, esclarece que o bem não foi alienado no exercício de 1996 e nem foi esta a informação prestada pelo RECORRENTE;

(iv) a declaração de ajuste anual simplificada correspondente ao exercício de 1997, ano-calendário 1996, foi entregue em 28/04/1997, após a alienação do bem em 04/03/1997. Assim, como no momento da entrega dessa declaração, o RECORRENTE não era mais o proprietário do veículo, houve por bem informar tal fato à Receita Federal;

(v) o que ocorreu, realmente, foi a alienação em abril de 1997, conforme manifestação escrita pelo Detran-SP (fl. 145);

(vi) portanto, o valor do automóvel Kadet 92, que no ano de 1997 era de, aproximadamente, R\$9.500,00, deve constar como origem de recursos no demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal.

II.1.C – Recursos em aplicações financeiras

O RECORRENTE defende que os valores declarados sob a rubrica de aplicações financeiras foram desconsiderados pela Fiscalização como origem de recursos na Análise da Evolução Patrimonial Mensal, por falta de comprovação das referidas aplicações, pois:

(i) quando do preenchimento e entrega da declaração de ajuste anual, de fato, possuía os referidos valores, no entanto em espécie;

(ii) errou ao não declarar referidos valores sob a rubrica de "disponibilidade em caixa", e - por descuido - declarou como "aplicações financeiras", como se estes valores estivessem depositados no Banco onde mantém conta corrente;

(iii) as disponibilidades financeiras estavam devidamente declaradas na declaração de ajuste anual do impugnante e o seu montante é plenamente suportável pelos rendimentos declarados, referido valor deve ser consignado como origem no demonstrativo, para que reste sanado este equívoco cometido e o impugnante não seja penalizado por ter se equivocado no preenchimento de sua declaração;

(iv) portanto, o valor de R\$29.820,00 (R\$ 105.300,00 em 31/12/1996 – R\$ 75.480,00 em 31/12/1997 = R\$ 29.820,00 de recursos consumidos) deve ser considerado como origem de recursos no demonstrativo.

II.1.D – Erros na análise se evolução patrimonial mensal

O RECORRENTE defende que a exigência da apuração mensal dos rendimentos e ganhos de capital, incluindo-se a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira, em que são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo RECORRENTE, não deve prosperar, posto que a movimentação patrimonial deve ser apurada considerando-se o período entre 1º de janeiro até 31 de dezembro do mesmo ano. Somente assim é possível avaliar se houve aumento patrimonial a descoberto, ou não.

II.1.E – Inocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto

Tendo em vista os argumentos de defesa já indicados, o RECORRENTE requer: (i) a consideração dos valores de R\$9.500,00 (veículo Kadet), R\$29.820,00 (valor em dinheiro declarado de maneira equivocada) e R\$7.095,00 (referente a “sobra” da apuração mensal que, se anual não haveria), totalizando R\$46.415,36 como origem de recursos; e (ii) a desconsideração, como aplicação de recursos, do valor de R\$31.600,00 referente ao veículo que não foi adquirido.

II.2 – Ano-calendário 1999

O RECORRENTE alega que o demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Ano-calendário 1999, que apurou um acréscimo patrimonial a descoberto de R\$70.516,12, está eivado de erros de fato e de direito, conforme segue abaixo.

II.2.A – Saldo do ano anterior

Segundo o RECORRENTE, o demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal não considerou como “origem” o valor proveniente do exercício anterior a título de sobras, prática que – para o contribuinte – colide com o entendimento do Conselho de Contribuintes, que vem decidindo que as sobras de um ano devem ser computadas como crédito do contribuinte do ano seguinte.

II.2.B – Desconsideração de parte dos rendimentos

O RECORRENTE alegou que a autoridade lançadora, por presunção, considerou como consumidos os valores deduzidos da base de cálculo do imposto de renda a título de desconto simplificado, o que também afronta o posicionamento firmado pelo Conselho de Contribuintes.

A parcela deduzida da base de cálculo do imposto de renda se presta somente para apuração do montante devido a título de imposto de renda, devendo o seu gasto efetivo ser comprovado pela fiscalização e não meramente presumido.

II.2.C – Desconsideração de recursos em “Caixa”

Para o RECORRENTE, a exemplo do procedimento adotado quanto ao ano-calendário de 1997, o AFRF não considerou como origem, quando da elaboração do Demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal, os valores declarados sob a rubrica de aplicações financeiras.

II.2.D – Inocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto

Tendo em vista o exposto, de acordo com o RECORRENTE, seria devida a consideração dos valores de (i) R\$17.201,27 (sobras do ano anterior); (ii) R\$4.000,00 (dedução indevida do desconto padrão) e (iii) R\$50.580,00 (reserva consumida deduzido o montante aplicado no ano-calendário de 1998), totalizando R\$71.781,27 como origem de recursos.

III – Prova da retenção do IRRF

Nas razões do RECORRENTE, a glosa de dedução de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$1.480,00, pleiteada na declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 1998, não procede, consoante comprovantes de retenção na fonte apresentados (fls. 146 e 147).

DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, às fls. 155 a 182 dos autos, julgou procedente o lançamento do imposto de renda, através de acórdão com a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Embora a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto seja mensal, pelo fato destes rendimentos estarem sujeitos ao ajuste na declaração anual, a contagem do prazo decadencial não é mensal, contados do mês em que a omissão foi apurada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão e rendimentos.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

GLOSA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

Mantém-se a glosa de compensação indevida do imposto retido na fonte, pleiteada na declaração de ajuste anual simplificada, por falta de comprovação de retenção do imposto na fonte.

GLOSA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. CARNÊ-LEÃO. MATÉRIA INCONTROVERSA.

Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário na esfera administrativa da matéria não contestada.

MULTA DE OFÍCIO.

Incide a multa de 75,00% calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, no caso de lançamento de ofício decorrente de declaração inexata.

JUROS DE MORA.

A cobrança dos juros de mora decorre de expressa disposição legal.

Lançamento Procedente”

Nas razões do voto, a autoridade julgadora rebateu, um a um, os pontos de defesa do RECORRENTE, da seguinte forma:

I – Matéria não impugnada

Considerou definitiva a cobrança do crédito tributário correspondente à compensação indevida de carnê-leão, referente ao ano-calendário 2000, pois não foi impugnada, tendo o contribuinte recolhido o valor devido (fl. 144).

II.1 – Ano calendário de 1997

II.1.A – Veículo computado como aplicações

A autoridade julgadora entendeu correto o procedimento fiscal, visto que o veículo de chassi nº 9BGJK19BVVB574024 foi vendido ao RECORRENTE, conforme nota fiscal emitida pela Absoluta Distribuidora de Automóveis LTDA. (fl. 71). Aquisição esta não contestada pelo RECORRENTE.

Verificou também que o outro veículo de chassi nº 9BGJK19BVVB573958, que o RECORRENTE informou desconhecer, foi, de fato, vendido a ele pelo valor de R\$31.600,00, conforme fazem prova a Nota Fiscal emitida pela revendedora TRANS-AM VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA. (fl.73), a declaração da revendedora (fl. 72) e o extrato de conta corrente de titularidade da TRANS-AM VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA. (fl.74).

Diante de tais fatos, e da ausência de provas do RECORRENTE, a DRJ entendeu que não se podia negar a ocorrência da aquisição de ambos veículos.

Concluiu também ser descabida diligência, pois não existe nos autos nenhum elemento novo que a justifique.

II.1.B – Evento venda de veículo

Sobre a venda do veículo Kadet, a autoridade julgadora esclareceu que a suposta venda do mesmo no ano-calendário 1997 não foi comprovada, inclusive porque o RECORRENTE, mesmo intimado em 27/09/2002 (fls. 57 a 59), não a comprovou (fls. 60 e 61).

Sobre a declaração datada de 01/10/2002 do Delegado de Polícia Assistente da Divisão de Registro e Licenciamento do DETRAN/SP (fls. 61 e 145) apenas diz que “O processo (papeis) do dia 04/03/97, quando houve a transferência do veículo p/ Paulo César Tavares por parte de Chang Eun Lee foi fragmentado”, a DRJ entendeu que a mesma apenas comprovaria a fragmentação do documento referente à transferência do veículo, mas não comprova que a transferência foi realizada a título oneroso nem por qual valor foi realizada a venda do veículo. Sem a comprovação do efetivo ingresso da receita proveniente da alegada alienação, não haveria como considerar a receita da sua venda na Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Exercício 1998.

II.1.C – Desconsideração de recursos em “Caixa”

Acerca da informação de valores declarados sob a rubrica “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A”, a DRJ afastou qualquer possibilidade de erro cometido pelo RECORRENTE, uma vez que o mesmo vinha preenchendo a sua declaração de bens e direitos desta mesma forma por cinco anos seguidos (1996 a 2000, conforme fls. 04 a 12).

Mesmo intimado para apresentar comprovante do saldo de aplicações financeiras no Banespa nos referidos anos-calendários, o RECORRENTE simplesmente afirmou que os havia perdido. Assim, a DRJ questionou o fato de o RECORRENTE não ter informado que havia cometido erro de preenchimento na declaração quando foi intimado durante a ação fiscal, somente alegando o suposto erro em sua impugnação, quando argüiu que os valores sob a rubrica “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A” disponibilidade em caixa em seu poder.

Atentou para o fato de que na Declaração de Bens e Direitos atinente ao exercício 2001, ano-calendário 2000 (fl. 12), além de o RECORRENTE informar a existência de “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A”, o mesmo declarou também possuir, em 31 de dezembro de 2000, “Disponibilidade em Caixa” de R\$18.000,00, demonstrando conhecimento dos critérios.

Desta forma, pela falta de prova documental da posse em espécie das quantias declaradas “equivocadamente” como “aplicações financeiras”, assim como pela falta de comprovação da origem dos recursos que diz que possuía em espécie, a DRJ entendeu como correta a desconsideração de tais recursos no cálculo da Evolução Patrimonial Mensal.

II.1.D – Decadência e apuração mensal da evolução patrimonial

A autoridade julgadora demonstrou que a incidência do imposto sobre o acréscimo patrimonial a descoberto tem sua matriz legal no art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, e sua forma de apuração, mês a mês, no art. 2º do mesmo diploma legal e no art. 55, inciso XIII, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Esclareceu também que os rendimentos tributáveis mensalmente apurados, sejam aqueles sujeitos à retenção do imposto na fonte ou recolhimento do carnê leão, sejam aqueles apurados mediante variação patrimonial a descoberto, estão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.134/90.

Para a DRJ, portanto, somente em 31 de dezembro do ano-calendário completa-se o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, quando se conhecem todos os rendimentos tributáveis auferidos no período e as deduções permitidas em lei.

Como consequência do entendimento sobre o fato gerador do imposto de renda ser em 31 de dezembro de cada ano, como acima esposado, a DRJ afastou a decadência dos créditos apurados no ano-calendário 1997, visto que o auto de infração foi lavrado em 18/12/2002, dentro, portanto, do prazo decadencial de cinco anos.

II.1.E – Acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 1997

Sobre o presente item, cumpre transcrever as razões de voto da autoridade julgadora de primeira instância, *verbis*:

“Alega que é imperiosa (i) a consideração dos valores de R\$9.500 (veículo Kadet), R\$29.820,00 (valor em dinheiro declarado de maneira equivocada) e R\$7.095,00 (referente a “sobra” da apuração mensal que, se anual não haveria), totalizando R\$46.415,36 como origem de recursos; e (ii) a desconsideração, como aplicação de recursos, do valor de R\$31.600,00 referente ao veículo que não foi adquirido. Que resta claro que o valor de R\$59.734,21 tal como apurado a título de acréscimo patrimonial não subsiste.

Conforme já amplamente discutido, o contribuinte não apresentou nenhum documento comprobatório de ingresso de receita, proveniente de alienação do veículo Kadet ano 92, que diz ter transferido em 04/03/1997 a Paulo Cesar Tavares, pelo que não há como acatar o valor de R\$9.500,00 como Origem de Recursos no demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal-Exercício 1998 (fl. 77).

Sucedendo-se o mesmo em relação à importância de R\$29.820,00, que o contribuinte diz que possuía em espécie, mas que não logrou comprovar na impugnação a posse efetiva de tal quantia, mediante documentação hábil e idônea.

Quanto à sobra de R\$7.095,36, tal quantia corresponde ao recurso disponível apurado no final do mês de dezembro/1997, resultante da diferença entre Recursos (R\$ 886,92, representado pelos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica) e

Aplicações (0,00), mais os recursos disponíveis do mês anterior (R\$6.208,44), totalizando R\$7.095,36.

Ora, não há como considerar a quantia de R\$7.095,36 como Origem de Recursos no demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Exercício 1998 (fl. 77), com vista a justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de abril/1997, no valor de R\$59.734,21, pelo simples fato de tal disponibilidade de recurso (R\$7.095,36) ser posterior ao evento apurado.

Quanto à desconsideração do valor de R\$31.600,00, referente ao veículo que diz que não adquiriu, o impugnante não logrou apresentar na impugnação nenhum documento que desconstituísse as provas produzidas pelo Fisco.”

De acordo com todo o entendimento exposto nos itens acima, a DRJ entendeu procedente o lançamento por omissão de rendimentos, com base em acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de abril/1997.

II.2 – Ano calendário 1999

II.2.A – Falta de contabilização do saldo do ano anterior

Sobre a defesa de ser necessário transporte do saldo de *disponibilidades* de dezembro para janeiro do ano seguinte, a DRJ entendeu que somente na análise da evolução patrimonial mensal, por inexistir a obrigatoriedade apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, é que o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês, mas desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderia ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração de bens e direitos da declaração de ajuste anual, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Desta forma, a DRJ concluiu que “sem a prova efetiva da disponibilidade do saldo apurado em 31 de dezembro, segundo demonstrativo de análise da evolução patrimonial mensal, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, não é admissível considerar dita ‘sobra’ de exercício anterior como Origem de Recursos em janeiro do ano seguinte no demonstrativo de análise da variação patrimonial”.

II.2.B – Desconsideração de parte dos rendimentos

A DRJ não acatou a defesa da RECORRENTE no que se refere ao aproveitamento do valor do desconto simplificado na análise de sua evolução patrimonial. Portanto, entendeu como correta a dedução do desconto simplificado de R\$4.000,00 do total de rendimentos tributáveis declarados no valor de R\$20.000,00, resultando em recursos de R\$16.000,00 lançado no demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Exercício 2000 (fl. 79).

Esclareceu que o valor citado como “despesas diversas”, no montante de R\$ 3.016,12, dizem respeito ao Imposto de Transmissão Inter Vivos e outras despesas pagas ao

17º Tabelião de Notas de São Paulo, nos valores, respectivamente, de R\$1.870,00 e R\$1.142,12, conforme especificado ao final da escritura de venda e compra do imóvel sito à Rua Bandeirantes, nº 101 – aptº 6 – São Paulo (fl. 54v).

II.2.C – Desconsideração de recursos em “Caixa”

A autoridade julgadora esclareceu que, sobre o tema, prevalecem as considerações feitas no item II.1.C, que trata do ano-calendário 1997.

Ou seja, não restando demonstrado/comprovado o alegado erro de preenchimento da declaração de bens e direitos, relativamente aos valores “equivocadamente” declarados sob a rubrica “Aplicações Financeiras Banespa S/A”, correto está o procedimento fiscal que desconsiderou tais valores como Origem de Recursos na Análise da Evolução Patrimonial Mensal.

II.2.D – Acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 1999

Sobre o presente item, cumpre transcrever as razões de voto da autoridade julgadora de primeira instância, *verbis*:

“Discute que é devida a consideração dos valores de (i) R\$17.201,27 (sobras do ano anterior); (ii) R\$4.000,00 (dedução indevida do desconto padrão) e (iii) R\$50.580,00 (reserva consumida deduzido o montante aplicado no ano-calendário de 1998), totalizando R\$71.781,27 como origem de recursos.

Conforme já amplamente discutido, na análise da evolução patrimonial mensal, a sobra verificada no mês anterior só pode ser aproveitada no mês seguinte, desde que dentro do mesmo ano-calendário. Isso acontece por inexistir a obrigatoriedade de entrega mensal da declaração de bens e direitos, incluindo dívidas e ônus reais.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração de bens e direitos da declaração de ajuste anual, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Razão por que na análise da evolução patrimonial mensal descabe admitir as sobras apuradas no ano anterior como origem de recursos em janeiro do ano seguinte.

Correto é, também, o procedimento fiscal que deduziu o desconto simplificado, no valor de R\$4.000,00, do total de rendimentos tributáveis declarados de R\$20.000,00 (declaração de ajuste anual simplificado de fls. 09/10), resultando em recursos de R\$16.000,00 lançados no demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Exercício 2000 (fl. 79).

O valor correspondente ao desconto simplificado não é submetido à tributação por força de lei. Motivo por que na análise da evolução patrimonial mensal o desconto simplificado

Também, não se há como admitir a importância de R\$50.800,00 como origem de recursos na Análise da Evolução Patrimonial Mensal – Exercício 2000 (fl. 79), uma vez que não restou comprovada, mediante documentação hábil e idônea, nem a sua origem, nem a sua efetiva disponibilidade.”

Desta forma, em razão do acréscimo patrimonial apurado, a DRJ também manteve o presente lançamento em relação ao ano-calendário 1999.

III – Glosa do crédito do IRRF

Sobre a glosa do crédito do IRRF, a autoridade julgadora entendeu que os recibos de fls. 146 e 147 apresentados pelo RECORRENTE não seriam prova suficiente da retenção do imposto de renda na fonte de R\$ 1.480,00, principalmente pelo fato de que a citada retenção do imposto na fonte, de informação obrigatória pela fonte pagadora, não consta do banco de dados da Receita Federal.

Desta forma, manteve a glosa do imposto de renda retido na fonte, pleiteado na declaração de ajuste do ano-calendário 1998, no valor de R\$ 1.480,00.

Por fim, sobre o pedido de cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora, a autoridade julgadora asseverou que a exigência de ambas são decorrentes de lei (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e art. 161 do Lei nº 5.172/66, respectivamente), portanto a cobrança dos mesmos não poderia ser cancelada.

Por todo o acima exposto, a DRJ julgou procedente o lançamento e manteve integralmente o crédito tributário consubstanciado no auto de infração.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 27/10/2008, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 189, apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 190 a 228, em 20/11/2008.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE ratificou todos os pontos de defesa de sua impugnação de fls. 97 a 127. Somente acrescentou a preliminar de nulidade do presente lançamento por ter adotado critério equivocado para o cálculo dos juros moratórios.

Alegou também que a taxa de juros SELIC não poderia ser aplicada sobre a multa de ofício.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Preliminares

Em princípio, deve-se julgar as preliminares matérias de defesa do RECORRENTE.

O RECORRENTE defende que o presente lançamento, no que diz respeito aos créditos referentes ao ano-calendário 1997, encontra-se atingido pela decadência.

Entendo que não deve ser acolhido o pleito do RECORRENTE e fundamento à frente.

Conforme diversos julgados deste Conselho, o imposto de renda da pessoa física é tributo sujeito ao lançamento por homologação. Portanto, o prazo decadencial para efetuar o seu lançamento é disciplinado, em princípio, pelo § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (cinco anos contados da data do fato gerador).

Cumpra salientar que o referido dispositivo legal exclui expressamente do seu escopo os casos em que seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que devem ser aplicadas, por conseguinte, a regra geral prevista no art. 173 do CTN.

Sobre o tema, importante transcrever acórdão proferido pelo – antes denominado – Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1999

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência.

Recurso voluntário provido. (recurso voluntário nº 155335; 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgamento em 06/02/2009)”

Uma vez que não há nos autos evidências de que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação por parte do RECORRENTE a regra para a contagem do prazo decadencial a ser aplicada é a prevista no §4º do art. 150 do CTN.

Desta forma, como o fato gerador do imposto de renda apurado no ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário, o prazo decadencial que a Fazenda Pública possui para lançar imposto referente ao ano-calendário 1997 começou a fluir em 31/12/1997 (data do fato gerador), de modo que o lançamento poderia – como foi – ser formalizado até 31/12/2002 (cinco anos depois).

Assim, os créditos tributários referentes ao ano-calendário 1997 não foram atingidos pela decadência, visto que o presente auto de infração foi lavrado em 18/12/2002 (fl. 90). Portanto, afasto o reconhecimento da decadência do lançamento no que se refere ao ano-calendário 1997.

I.B – Da nulidade do lançamento

O RECORRENTE requereu a nulidade do presente lançamento, por entender que: (i) estava equivocado o critério para cálculo dos juros moratórios, taxa Selic, sobre o principal, a partir de abril do ano-calendário; e (ii) inaplicabilidade da Selic sobre a multa de ofício.

Acercado **item “i”**, o RECORRENTE defendeu que os juros moratórios deveriam ser aplicados desde o mês de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, e não a partir de 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Entendo que não deve prosperar a alegação do RECORRENTE.

De acordo com o explanado sobre a decadência, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física - via de regra - se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário dentro do qual o contribuinte auferiu o rendimento.

Assim, o contribuinte tem até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente apenas para entregar a sua declaração de ajuste, onde será apurado o saldo de imposto a pagar ou a ser restituído, conforme art. 7º c/c o art. 13, parágrafo único, ambos da Lei nº 9.250/95, *verbis*:

“Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.”

“Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.”

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.”

Desta forma, possíveis juros moratórios sobre crédito não pago pelo contribuinte incidiram a partir do vencimento do imposto de renda, e não como aponta o RECORRENTE.

De acordo com o demonstrativo de multa e juros de mora à fl. 89, verifica-se que os juros foram corretamente aplicados desde a data do vencimento do imposto.

Assim, não há que se falar em equivocado critério para cálculo dos juros moratórios adotado pela autoridade lançadora.

Sobre o item “ii”, melhor sorte socorre o RECORRENTE.

Conforme recente julgamento realizado por essa Turma, em Sessão Pública do dia 01.12.2010, à unanimidade de votos, decidiu-se pela ilegalidade da aplicação da Selic sobre a multa de ofício, nos termos do voto do relator, Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Considerando a completude do voto do Conselheiro Giovanni Campos, utilizo-me de suas palavras como fundamentação deste voto; *verbis*:

“Antes de tudo, a controversa matéria em destaque é objeto de dúvida quanto ao cabimento de sua discussão no rito do Processo Administrativo Fiscal. Exatamente por essa controvérsia, a instância de piso, em regra, não aceita sequer discutir a matéria, pois entende que não competiria à autoridade julgadora se manifestar sobre eventos futuros e incertos, não presentes no lançamento, como seria o caso da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A afirmação final acima não se sustenta. Como se pode ver em qualquer auto de infração, a autoridade autuante já registra que haverá incidência dos juros de mora, agravando as exações lançadas no corpo do auto de infração (imposto não pago, desde o vencimento legal, bem como sobre a multa de ofício, a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, ou seja, a partir do mês seguinte ao termo final para apresentação da impugnação). Dessa forma, no bojo de qualquer processo administrativo fiscal, os juros de mora já vêm incidindo sobre a multa de ofício desde o mês seguinte ao vencimento desta, não sendo um evento futuro e incerto, mas um fato concreto e atual, o qual produz e continuará produzindo seus efeitos no transcurso do rito do PAF.

Ora, não apreciar a irresignação do recorrente é uma espécie de non liquet, não havendo justificativa para tanto, pois o contribuinte não está a pedir a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, matéria que o julgador poderia abster-se de julgar, mas pede a apreciação de ônus

tributário que lhe foi imputado quando da autuação fiscal e que considera indevido. No momento da autuação, o autuado é intimado a cumprir a exigência ou impugná-la no prazo de trinta dias (art. 10, V, do Decreto nº 70.235/72). Por óbvio, já sabe que sofrerá o ônus dos juros de mora sobre os tributos lançados, desde o mês seguinte ao vencimento destes, bem como que sofrerá um ônus adicional no tocante aos juros sobre a multa vinculada se resolver discutir a exação no curso do procedimento fiscal. Ora, como trancar a via recursal do PAF no tocante ao ônus futuro, quando este é certo, feito a partir do auto de infração, dependendo apenas de o contribuinte não pagar a exação lançada ou discuti-la no rito do PAF? Aceitar essa tese seria repassar para o rito da Lei nº 9.784/99 essa discussão. Não há razoabilidade nesse entendimento. A discussão no rito do PAF tem que abranger a discussão do principal e dos acessórios.

Assim, deve-se apreciar a presente irresignação recursal.

A matéria em destaque tem sido objeto de vacilação jurisprudencial no âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, havendo, basicamente, três posicionamentos sobre a matéria:

não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício¹;

devem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser apurados pela variação da Taxa Selic²;

devem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês, na forma do art. 161 do CTN³.

O ponto de dissenso ente a corrente do item “a” com as correntes dos itens “b” e “c” centra-se no entendimento, para a corrente do item “a”, de que o conceito de crédito tributário não alberga a multa pecuniária vinculada ao imposto lançado, ou seja, o conceito de crédito tributário somente albergaria o tributo e penalidade pecuniária decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer). Explica-se.

*Colacionam-se os artigos do CTN necessários ao entendimento do posicionamento do **item “a”**, conforme explanado no voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, discriminado no rodapé:*

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

¹ Veja-se a declaração de voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, vencido neste ponto, no Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007; Acórdão nº 101-96.008, sessão de 1º/03/2007, redator do voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

² Veja-se o Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007, relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

³ Veja-se o Acórdão nº 101-94.441, sessão de 03/12/2003, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A obrigação tributária é principal e acessória, sendo que a acessória é uma prestação no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, e, no caso da inobservância desta última, há a conversão em obrigação principal, esta que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Esta é a estrita dicção do art. 113, caput e parágrafos, do CTN. Assim, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, esta associada ao descumprimento de uma obrigação acessória, ou seja, a obrigação tributária principal não contém a multa pecuniária vinculada ao tributo não pago. A multa vinculada é uma terceira espécie do gênero receita derivada pública, diferente dos tributos e das penalidades decorrentes da inobservância das obrigações acessórias. Ademais, no art. 139 do CTN, afirma-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, ou seja, nada pode estar contido no crédito tributário que não esteja contido na obrigação tributária principal. Assim, se a obrigação tributária principal não contém a multa vinculada ao tributo lançado, por óbvio, para o crédito tributário, a multa vinculada é uma realidade estranha.

Para robustecer a tese de que os juros de mora não incidem sobre a penalidade pecuniária, e que esta é não é albergada pelo

conceito de crédito tributário, o art. 161 do CTN, sede legal dos juros de mora, assevera que apenas o crédito não integralmente pago sofre a incidência dos juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis, ou seja, o próprio art. 161 do CTN extremaria os conceitos de crédito tributário e de penalidade, indicando que os juros somente incidem sobre o primeiro.

Ainda, apesar de não ventilado no voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, há a dicção do art. 157 do CTN, o que assevera que a imposição de penalidade não ilide (aparentemente o correto seria elide) o pagamento integral do crédito tributário, o que, em princípio, também separa o conceito de penalidade e de crédito tributário.

Subsidiariamente, trazendo à baila o direito privado, ainda se afirma que a vocação da multa é punir a inexecução da obrigação no prazo estipulado, sendo que os juros devem remunerar o capital não recebido pelo Estado. Neste ponto, seria desarrazoado defender que os juros deveriam corrigir a multa de ofício lançada, desconsiderando toda a legislação que buscou desindexar a economia brasileira.

Continuando, mesmo que se entenda que o CTN autoriza a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício vinculada, não haveria base legal para tal imposição, já que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 somente autoriza a incidência dos juros de mora sobre os tributos e contribuições. Para tanto, veja-se a estrita dicção do art. 61 da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

§ 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. (grifou-se)

*Observe-se que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, não pagos no vencimento legal, sofrerão a incidência da multa moratória e dos juros de mora. Ora, aceitar que, na dicção débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, esteja incluída a multa de ofício (vinculada ou não), significaria defender que, sobre a **multa de ofício (vinculada ou não)**, acaso não paga, **haveria a incidência** dos juros de mora e da **multa moratória**, o que seria o rematado sem sentido, já que é extreme de dúvidas que a multa moratória não incide sobre a multa de ofício. Assim, a cabeça do*

art. 61 da Lei nº 9.430/96 não comporta a multa de ofício (vinculada ou não).

Por fim, caso a dicção da cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício (vinculada ou não), com incidência sobre essa dos juros de mora, não haveria necessidade da redação do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96, que determina expressamente a incidência de juros de mora sobre o lançamento isolado de ofício da multa e dos juros de mora.

Agora o entendimento do item “b”, para o qual há uma longa defesa em voto citado em rodapé acima, da lavra do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Pelo que se apreende do voto acima citado, sem maiores considerações, entende-se que a penalidade pecuniária vinculada ao tributo lançado estaria albergada pelo conceito de crédito tributário, conforme expresso nos arts. 113, I e 139 do CTN. Ainda, o entendimento finca-se nas dicções do arts. 142 e 175, I, ambos do CTN, verbis:

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.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - omissis;

II – a anistia.

A cabeça do art. 142 do CTN, ao definir o procedimento do lançamento, indica que o lançamento que constitui o crédito tributário, este incluindo o montante do tributo devido e a aplicação da penalidade cabível, ou seja, o crédito tributário abarcaria o tributo e a penalidade (vinculada ou não). Ademais, o art. 175 do CTN expressamente assevera que a anistia exclui o crédito tributário. Ora, anistia implica na exoneração de pena, de penalidade pecuniária. Assim, o crédito tributário alberga o tributo e a penalidade (vinculada ou não).

Em relação à antinomia existente no art. 161 do CTN, asseverando que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis, o que implicaria na tese de que o crédito tributário não alberga a penalidade, o de Conselheiro Pedro Paulo entendeu que a

antinomia era apenas aparente, decorrente de limitações da linguagem natural, pugnano por uma interpretação sistêmica do CTN, a qual terminaria por incluir no crédito tributário a penalidade, e, no ponto, trouxe apoio doutrinário de Luciano Amaro que comuta a dicção crédito tributário por tributo, no art. 157 do CTN (Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário).

Assim, entendeu que o CTN autoriza a cobrança dos juros de mora à taxa de um por cento ao mês, na forma de seu art. 161, § 1º, exceto se a lei fixar percentual diverso.

Superado o ponto acima, o Conselheiro Pedro Paulo fez uma longa digressão sobre a legislação que regulou os acréscimos moratórios incidentes sobre os tributos e receitas patrimoniais da União, com as seguintes conclusões:

os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 previam a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre anteriores a 31/12/1994;

o art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95⁴, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110/95, combinado com o art. 13 da Lei nº 9.065/95, já estendia a todos os demais débitos em favor da Fazenda Nacional, diferentes dos tributos administrados pela Receita Federal, INSS e do patrimônio imobiliário, a incidência de juros de mora à taxa Selic. Assim, não andou bem o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, que asseverou a inexistência de base legal para incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no período de 1º/01/1995 a 31/12/1996;

o art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96 previu expressamente a incidência de juros de mora sobre o lançamento isolado de multa e juros;

⁴ Lei nº 8.981/95

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)

§ 8o O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

Lei nº 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos

federais, acumulada mensalmente.

O verbete decorrente que consta na cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96 comporta múltiplas significações, portanto tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição, como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originado deles, como é o caso da multa pelo não pagamento do tributo devido. Assim, a multa vinculada decorre do tributo lançado e, como tal, deve ser enquadrada na cabeça do dispositivo citado. E aqui não se diga que, acaso incluindo a penalidade pecuniária vinculada na cabeça do dispositivo citada, ter-se-ia a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, pois estas espécies de multas se excluem mutuamente, devendo os arts. 44 e 61 serem interpretados conjuntamente.

Por tudo, o Conselheiro Pedro Paulo concluiu no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, sendo descabida qualquer interpretação que a exclua a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

*Por fim, passa-se a explicitar o entendimento do **item “c”**, que vinha sendo capitaneado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a partir de votos da lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, como se pode ver no Acórdão nº 101-94.441, sessão de 03/12/2003, do qual se extrai excerto esclarecedor desse entendimento, verbis:*

A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação da dar (pagar) e acessória , obrigação de fazer (deveres instrumentais). O § 1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês/calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

Lei 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa

de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN. Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re-ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN.

Ainda, a Conselheira Sandra Faroni afirma que a expressão decorrente, inscrita na cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96, não incluiria a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo (Acórdão nº 101-95.469, sessão de 26/04/2006 e 101-95.802, sessão de 19/10/2006).

Contextualizada a controvérsia, passa-se a apontar a solução aqui proposta.

Inicialmente, não parece acertada a tese de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício vinculada, mas apenas o tributo devido e a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória, como poderia parecer por uma leitura combinada dos arts. 113, 139, 157 e 161 do CTN. Caso assim fosse, a penalidade pecuniária vinculada ao tributo lançado não seria crédito tributário, mas um tertius genus, já que o crédito tributário abrangeria apenas o tributo e as penalidades isoladas.

O Código Tributário Nacional tem que ser entendido como um todo harmônico. Excluir do conceito de crédito tributário a multa pecuniária vinculada ao tributo lançado significa extirpar um elemento relevantíssimo da imposição fiscal. Efetivamente, seria esquisito que a penalidade pecuniária não fizesse parte do gênero crédito tributário, passando a ser uma espécie estranha, quiçá, ao próprio Código.

Acatar a tese defendida no item “a”, retro, significaria excluir uma série de institutos essenciais do sistema tributário nacional que incidem sobre a multa vinculada ao tributo devido. Dessa forma, quando o CTN regula as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, em seu art. 151, estaria versando apenas sobre o tributo e penalidade pecuniária isolada? Assim sendo, por exemplo, bastaria o depósito do montante integral do tributo (crédito tributário), e isso seria condição suficiente para suspender a exigibilidade da multa vinculada, dentro da idéia que o acessório segue a sorte do principal. Daí, também, o instituto da compensação (art. 170 do CTN) não abarcaria a compensação da multa vinculada, já que somente é autorizada a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Nessa mesma senda, a ação

para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos

(art. 174 do CTN, porém o acessório (multa vinculada), pretensamente não regulado pelo CTN, poderia ter um lapso prescricional diferente.

Assim, parece claro que o conceito de crédito tributário deve abranger a multa vinculada ao imposto devido. O próprio CTN, no art. 142, assevera que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, procedimento que verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do imposto devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Aqui, claramente, apreende-se que a multa vinculada faz parte do crédito tributário. Mais à frente, no art. 175 do CTN, assevera-se que a anistia é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Ora, o instituto da anistia está umbilicalmente ligado à idéia de exoneração de penalidade, sendo certo que se pode anistiar multas vinculadas, ou não. Assim, não parece plausível que o instituto da anistia tributária esteja associada, apenas, as penalidades por descumprimento de obrigação acessória, não abrangendo a exoneração das multas vinculadas, aos quais são acessórias do tributo lançado, porém existem como instituto jurídico autônomo, já que tributo extrema-se da multa, na estrita dicção do art. 3º do CTN.

Ainda, no tocante à pretensa antinomia existente no art. 161 do CTN⁵, caso se considere que o crédito tributário inclui a multa vinculada, pois é asseverado que o crédito não integralmente pago no vencido deve ser acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, deve-se observar que a ausência do pagamento do tributo pode levar a imposição de penalidades cabíveis além da multa de ofício. Como exemplo, pode-se ter um regime especial de fiscalização, a não expedição de uma certidão negativa de débitos ou a suspensão de uma isenção ou imunidade. Assim, pode-se incluir o tributo e a multa no conceito de crédito previsto no art. 161 do CTN, vendo-se a imposição das penalidades cabíveis como outras espécies de sanções, além da multa vinculada.

Por último, no tocante ao entendimento de que o crédito tributário abrange a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, ainda no âmbito do CTN, devem-se considerar as imperfeições da linguagem natural, associado ao fato de que o legislador não se apega, rigorosamente, aos conceitos e definições jurídicos, como motivos a evitar uma interpretação excessivamente literal, como ocorreu com a tese do item "a", fazendo um simples cotejo dos arts. 113, 139 e 161 do CTN. Assim, eventualmente, há imperfeições de escrita ou de conceitos no CTN, como ocorre em qualquer código. Como exemplo, no

⁵ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

art. 174, IV do CTN⁶, o legislador utilizou o conceito de crédito tributário e de débito do devedor, como sinônimos.

Vê-se, por tudo, que não é plausível a tese de que o conceito de crédito tributário não abrange a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, sob pena de retirar do âmbito do CTN a regulação da mais expressiva sanção por descumprimento da lei tributária, no caso, a multa pecuniária vinculada ao tributo não pago.

Na jurisprudência, em recente julgado da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (Eresp 760.290, relatora para Acórdão a Ministra Denise Arruda, publicado no DJU de 19/05/2008), competente para uniformizar o direito público nesse Egrégia Corte, quando se apreciava a possibilidade da compensação de multa moratória com indébito de tributo, a Corte, expressamente, asseverou que o crédito tributário alberga as penalidades vinculadas ao tributo. Esse Acórdão restou assim ementado:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO COM VALORES RELATIVOS A TRIBUTO. POSSIBILIDADE. EMBARGOS DESPROVIDOS.

1. Na atual sistemática de compensação tributária, não há como preponderar a tese da impossibilidade de compensação entre tributo e multa.

*2. Considerando a amplitude conferida à expressão "crédito relativo a tributo ou contribuição" (art. 74 da Lei 9.430/96), deve-se entender que ela abarca qualquer pagamento indevido feito pelo contribuinte a título de crédito tributário. Por outro lado, do exame sistemático das normas insertas no Código Tributário Nacional (arts. 113, §§ 1º e 3º, e 139), **observa-se que crédito tributário não diz respeito apenas a tributo em sentido estrito, mas alcança, também, as penalidades que incidam sobre ele.***

3. Embargos de divergência desprovidos. (grifou-se)

Por tudo, aqui se entende que o conceito de crédito tributário inclui a multa de ofício vinculada, sendo certo que o art. 161 do CTN autoriza a incidência dos juros de mora sobre o crédito

⁶ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I a III - omissis;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

tributário não pago, no percentual de 1% ao mês, exceto se a lei não dispuser de modo diverso.

Agora, passa-se a verificar se há lei regulando a incidência de modo diverso dos juros de mora sobre o crédito tributário.

Como se vê no auto de infração, os juros de mora, à taxa Selic, incidem sobre o tributo e sobre a multa de ofício vinculada, estando tal cominação prevista no art. 61, § 3º, do CTN (fl. 197), verbis:

Seção IV

Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§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)

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 regula incidência dos acréscimos moratórios em procedimento espontâneo, quando o contribuinte, antes do início de qualquer procedimento de ofício, intenta regularizar suas pendências junto ao fisco. Este artigo somente explicita a incidência dos juros de mora e da multa moratória, acessórios que, no jargão da administração tributária, incidem sobre tributos pagos espontaneamente. Observe que não há qualquer menção a multa de ofício vinculada, a qual tem sede no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Obviamente, caso o contribuinte tenha contra si aberto um procedimento de ofício, deverá pagar o tributo com acréscimo da multa de ofício.

Entender, como faz a tese do item "b", antes exposta, que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incluem a multa de ofício (vinculada ou não), cria um impasse insolúvel na cabeça do artigo, já que há a incidência da multa de

mora sobre tais débitos, levando a absurda incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim, somente com um grande malabarismo, consegue-se incluir a multa vinculada no conceito de débitos, para apenas salvar a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa vinculada, dando uma largueza à oração “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” que ela não tem. Os débitos decorrentes de tributos e contribuições são somente os valores dos tributos. Aqui não cabe a multa vinculada. Se assim fosse, o legislador teria regulado a multa vinculada no próprio art. 61 e seguintes da Lei, como fez com a multa moratória, e não no art. 44 da citada Lei, inclusive em capítulo diverso versando sobre procedimentos de fiscalização.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 versa, repise-se, sobre a incidência de juros de mora e multa moratória em procedimento espontâneo. Se assim não fosse, apenas para aditar, não haveria necessidade do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96⁷, que expressamente determina a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício isolada. Ora, pelo entendimento exposto na defesa do item “b”, os débitos cabeça do art. 61 abarcariam as multas vinculadas ou isoladas, com incidência dos juros de mora sobre tais débitos, o que tornaria despicendo o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Ainda, deve-se observar que, no caso de crédito tributário (tributo e multa vinculada) cobrado em procedimento de ofício, devem-se conjugar os arts. 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, reconhecer apenas a incidência dos juros de mora sobre o tributo lançado. Nisto aqui nada há de estrambótico, pois o art. 44 da Lei nº 9.430/96 regula a incidência da multa de ofício sobre o tributo não pago, a qual substitui, como é cediço, a multa moratória. Pode-se, sem qualquer problema hermenêutico, harmonizar a interpretação dos arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, defendendo a incidência dos juros de mora sobre os tributos, porém não sobre a multa de ofício vinculada. Ainda, observe que, quando o legislador quis fazer incidir os juros de mora sobre multa de ofício, no caso a isolada, valeu-se do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96.

Assim, não há qualquer dúvida de que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não autoriza a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício vinculada.

⁷ Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Ainda, a tese do item “b”, subsidiariamente, alicerça-se na dicção do art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95, para fazer incidir os juros de mora, à taxa Selic, sobre os demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Inicialmente, essa base legal para a cobrança dos juros de mora sobre a multa vinculada não é citada em nenhum momento do auto de infração. Ademais, a própria Administração Tributária, pelo Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, asseverou a inexistência de base legal para incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no período de 1º/01/1995 a 31/12/1996, o que cria uma dificuldade adicional para a higidez do art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, na interpretação defendida no item “b”, pois a Administração Tributária entendeu que tal norma não teve validade no período citado, o que, por óbvio, impede que o mesmo faça os mesmos efeitos a partir de 1º/01/1997. Neste período, a Administração Fiscal tem se valido do combatido art. 61 da Lei nº 9.430/96, o qual, conforme antes expandido, não autoriza a cobrança dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa vinculada.

Apenas pela motivação do parágrafo anterior, poder-se-ia afastar qualquer pretensão de validade da incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício vinculada com base no art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, já que a Administração Fiscal, em ato a si vinculante, considera que tal parágrafo não autoriza a incidência dos juros de mora na hipótese vertente, bem como pela ausência de qualquer remissão de tal norma no auto de infração. Porém quer parecer que este parágrafo buscou abranger créditos diferentes dos administrados pela Receita Federal, INSS e decorrentes do patrimônio imobiliário, de origens outras, como os decorrentes de autuações e taxas de entidades autárquicas e fundacionais. Caso o legislador objetivasse fazer incidir os juros de mora, à taxa Selic, sobre as multas vinculadas aos tributos administrados pela Receita Federal, teria feito constar tal pretensão na cabeça do art. 84 da Lei nº 8.981/95, determinando que os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal serão acrescidos de juros de mora, à taxa Selic, e não que os tributos e contribuições sociais sofreriam a incidência de juros de mora.

Com as considerações acima, afasta-se a pretensão do item “b”, com base no art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95.

Por tudo, considerando que não há base legal para a cobrança dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, deve-se reconhecer a procedência da tese esposada no item “c”, que afirma que devem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês, na forma do art. 161 do CTN.

Por último, colacionam-se algumas ementas ou decisões de Acórdãos recentemente prolatados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, que comungam com a tese aqui defendida:

Acórdão 101-97.077, Sessão de 17/12/2008, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni

Decisão: 1) Por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar de decadência. 2) Por unanimidade de votos, manter a tributação das receitas omitidas. 3) Quanto a incidência de juros sobre a multa, Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL e determinar que os juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício fiquem limitados à taxa de 1%, vencidos nessa parte Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido e Jose Ricardo Silva, que excluíam os juros sobre a multa, sendo que em 1ª. votação foram vencidos Jose Sergio Gomes, Alexandre da Fonte e Antonio Praga que mantinham a exigência de juros selic sobre a multa de ofício. Ausente justificadamente, o conselheiro João Carlos Lima Junior.

Acórdão 107-09.344, Sessão de 16/04/2008, redator do voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero

Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de CSLL e reduzir os juros sobre a multa de ofício até o limite do artigo 161 do CTN, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (relatora) e Jayme Juarez Grotto que negavam provimento ao recurso e os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvia Bessa Ribeiro Biar que excluíam integralmente os juros sobre multa. A Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto (suplente convocada) declara-se impedida de votar. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero

Ementa: LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOU OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE. Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica. Conseqüentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal.

LEI TRIBUTÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA Nº 2. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme o disposto na Súmula do 1º CC nº 2.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4. Conforme o disposto na Súmula nº 4 do 1º CC, a partir de 1º de abril, 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.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. (grifou-se)

(...)

Acórdão 105-16.698, Sessão de 17/10/2007, relator o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para que na cobrança os juros incidentes sobre a multa de ofício lançada, seja feita com base no percentual de um por cento a partir de 30 dias a contar da ciência do auto de infração. Os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Irineu Bianchi acompanharam pelas conclusões. Fez sustentação oral o Dr. Daniel Barros Guazzelli OAB MG 73.478.

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005- MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Não obstante o fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle administrativo, não há que se falar em sua ausência nos casos em que as apurações decorreram do confronto entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, procedimento que, de forma expressa, constava do mandado original.

PROCEDIMENTO FISCAL. ASSISTÊNCIA TÉCNICA - INAPLICABILIDADE - As disposições dos arts. 830 e 831 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) não se aplicam aos casos em que o procedimento fiscal já havia sido instaurado.

INSTAURAÇÃO REGULAR DE PROCEDIMENTO FISCAL - ENCARGOS LEGAIS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO - IMPOSSIBILIDADE - As disposições do artigo 138 do Código Tributário Nacional não alberga a situação em que o contribuinte, regularmente intimado pela autoridade fiscal, confessa o não recolhimento de exações a que estava obrigado.

LANÇAMENTOS - IDENTIDADE DE SUPORTE FÁTICO - REUNIÃO EM UM ÚNICO PROCESSO ADMINISTRATIVO - A reunião em um único processo dos créditos tributários constituídos com base nos mesmos elementos de comprovação não constitui essencialidade formal que, uma vez não observada, seja capaz de macular os lançamentos efetivados.

MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS MORATÓRIOS - Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação. (grifou-se)

Com todas as considerações acima, acata-se a incidência dos juros de mora à taxa de 1% sobre a multa de ofício lançada, em substituição à taxa Selic.

Do mérito

Antes de adentrar no mérito, cumpre salientar que os únicos documentos anexados pelo RECORRENTE ao presente processo foram:

- a) DARF de pagamento da quantia incontroversa de IRPF;
- b) Certidão do DETRAN/SP indicando a fragmentação dos papéis referentes à transferência de veículo de propriedade do RECORRENTE para terceiro;
- c) Recibos de prestação de serviços expedidos pelo Conjunto Hospitalar de Sorocaba (CNPJ nº 46.374.500/0014-09), indicando quantia retida a título de imposto de renda pela fonte pagadora.

II.A – Acréscimo patrimonial a descoberto no ano calendário 1997

II.A.1 – Veículo computado

O RECORRENTE não concorda com o fato de o Fisco ter-lhe imputado a compra de dois veículos Vectra GM, o de chassi nº 9BGJK19BVVB573958 e o de chassi nº 9BGJK19BVVB574024, nos dias 23/04/1997 e 29/04/1997, ambos considerados para o cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto.

Alega que um dos veículos (o de chassi nº 9BGJK19BVVB573958) foi devolvido à empresa vendedora. Assim, fez o pedido de outro veículo (o de chassi nº 9BGJK19BVVB574024), que foi o único adquirido pelo RECORRENTE.

Apesar das alegações do RECORRENTE de que desconhece a compra do primeiro veículo, constam nos autos notas fiscais emitidas pelas distribuidoras a comprovar a aquisição de ambos veículos pelo RECORRENTE.

De acordo com a nota fiscal emitida pela ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA. (fl. 71), o veículo de chassi nº 9BGJK19BVVB574024 foi comprado pelo RECORRENTE, como reconhece o mesmo em suas razões.

E conforme declaração prestada por outra empresa, a TRANS-AM VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA. (fl. 72), o veículo de chassi nº 9BGJK19BVVB573958 também foi adquirido pelo RECORRENTE, conforme nota fiscal de fl. 73. A referida empresa anexou ainda extrato de sua conta correte indicando o depósito do valor da venda em 13/05/1997 (fl. 74).

Assim, como o RECORRENTE não apresentou qualquer prova com o objetivo de elidir os fatos apurados pela autoridade lançadora, entendo que não deve ser atendido o requerimento para excluir um dos veículos da apuração de análise de sua evolução patrimonial. Ademais, o RECORRENTE se prejudicado por declaração falsa de terceiro deveria ter apresentado notícia crime à autoridade policial competente, não valendo como prova a simples narrativa dos fatos.

II.A.2 – Desconsideração - para o saldo - de recursos de venda de veículo

O RECORRENTE alega que vendeu o seu veículo Kadet para Paulo César Tavares em 04/03/1997, e que a quantia decorrente de tal venda deveria ser acrescentada como origem de recursos na análise de sua evolução patrimonial.

Todavia, o RECORRENTE não apresenta qualquer documento a comprovar a venda do bem, tais como: (i) depósito bancário; (ii) cópia de cheque; ou recibo oficial (do CRLV). O RECORRENTE simplesmente junta aos autos certidão pelo Detran/SP indicando a fragmentação dos papéis referentes à transferência de veículo de propriedade do RECORRENTE para Paulo César Tavares.

Ora, tal documento não comprova a venda em caráter oneroso realizada pelo RECORRENTE. Não se pode simplesmente presumir que foi realizada a venda, por um valor também não documentado.

Não havendo comprovação da venda, não há que se falar em acréscimo de recursos na análise de sua evolução patrimonial. Assim, entendo que não assiste razão ao RECORRENTE, pois deveria comprovar as suas alegações através de documentação hábil e idônea que realmente representassem a venda do veículo.

Ademais, importante salientar que o exposto no art. 847 do Decreto nº 1.041/94 (RIR/94), vigente a época dos fatos, que prevê que o contribuinte deve manter sob boa guarda de seus documentos, *verbis*:

“Art. 847. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.”

Assim, ainda que se aceitasse como verdadeiro o evento “venda” de veículo, seria impossível aferir o valor da mesma.

Portanto, como o RECORRENTE deveria manter em boa guarda o documento que, entendo que não deve ser computado qualquer valor a respeito da suposta venda do Kadet na análise da evolução patrimonial do RECORRENTE.

II.A.3 – Desconsideração de recursos em “Caixa”

Alega também o RECORRENTE que na análise de sua evolução patrimonial deveria ser computado os valores indicados em sua declaração de ajuste como “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A”. Afirmou que, na realidade, tais quantias se referiam à *dinheiro em caixa*, e não em conta bancária, devendo o Fisco acatar a sua defesa, tendo em vista que apenas cometeu *erro de fato* quando do preenchimento de sua declaração.

Ocorre que, como bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância, o RECORRENTE vinha preenchendo a sua declaração desta forma desde o ano-calendário 1996 (fls. 04 a 12), não se podendo aceitar que, agora, fosse constatado o suposto erro.

Esclareça-se que o RECORRENTE foi intimado em 22/08/2002 (fls. 13 e 14) para apresentar comprovante do saldo de aplicações financeiras no Banco Banespa S/A referente aos anos-calendários 1997, 1998, 1999 e 2000, sendo que o mesmo simplesmente afirmou que havia perdido tal documentação (fls. 16 e 17). Se consultada pelo RECORRENTE, a instituição financeira estaria obrigada por lei a apresentar referido extrato ou – até mesmo – declarar a inexistência da conta-corrente.

Mas, quando foi novamente intimado em 24/09/2002 (fls. 57 e 58), o RECORRENTE informou expressamente que “os comprovantes enviados pela instituição financeira foram perdidos” (fl. 60).

Ora, se o RECORRENTE realmente não era titular de conta bancária e o dinheiro estava guardado em espécie, por que não informou tal fato quando foi intimado durante a ação fiscal nas datas indicadas acima? Por que deixou para afirmar somente em sua impugnação que havia cometido suposto erro no preenchimento das declarações?

Os erros são factíveis aos humanos, mas isso não pode servir de escusa à produção da prova do erro, especialmente no processo administrativo tributário.

Ademais, como bem observou a DRJ, quando do preenchimento de sua declaração referente ao ano-calendário 2000, o RECORRENTE informou o valor de R\$ 18.000,00 sob a rubrica “Disponibilidade em caixa” não deixando de indicar a existência da “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A” de R\$ 36.000,00 (fl. 12). Esse fato, por si só, prova que o contribuinte entendia com perfeição as definições legais em debate.

Portanto, como não restou comprovado a existência de valores pertencentes ao RECORRENTE aplicados no Banco Banespa S/A, bem como não restou comprovado o alegado erro de preenchimento de sua declaração a respeito dos citados valores indicados como “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A”, os quais diz que possuía em espécie, entendo que está correta a desconsideração de tais quantias como origem de recursos na análise da evolução patrimonial mensal do RECORRENTE - referente ao ano-calendário 1997.

II.A.4 – Apuração mensal da variação patrimonial

O RECORRENTE argumentou que a apuração da variação patrimonial para a análise de acréscimo não justificado deveria ser realizada considerando-se a totalidade dos recursos e aplicações do período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano-calendário, não cabendo apurações mensais.

Ocorre que o entendimento pacífico neste Conselho é de que a apuração da variação patrimonial não justificada deve ser realizada mensalmente, devendo os acréscimos patrimoniais - porventura encontrados - ser tributados na declaração de ajuste anual, conforme disciplina os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.713/88 c/c o art. 2º da Lei nº 8.134/90.

Sobre o tema, cumpre transcrever acórdão proferido pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.

Recurso negado. (recurso voluntário nº 152395; 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgamento em 07/08/2008)”

Destaques inseridos.

A partir desta forma de apuração, torna-se possível saber se as despesas efetuadas pelo contribuinte em um referido mês encontram-se acobertadas pelos recursos disponíveis até o momento, não se podendo admitir que uma compra realizada em abril de um determinado ano seja acobertada por recursos que o contribuinte somente veio a receber em novembro do mesmo ano-calendário, por exemplo.

Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário, sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, verificados mês a mês, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

Desta forma, correta está a apuração realizada pela autoridade lançadora, não havendo que se falar em aproveitamento dos recursos recebidos em mês posterior à ocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto.

II.A.5 – Acréscimo patrimonial a descoberto

Portanto, não havendo que se falar em aproveitamento de qualquer valor como origem de recursos na planilha de evolução patrimonial do RECORRENTE referente ao ano-calendário 1997, entendo correto o lançamento do imposto de renda apurado, devendo ser mantido o crédito tributário referente ao ano-calendário 1997.

III – Correta compensação do imposto (ano-calendário 1998)

Sobre a infração de compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, entendo que assiste razão ao RECORRENTE.

De acordo com o que consta dos autos, o RECORRENTE é médico, portanto, é trabalhador autônomo (procuração de fl. 18 e escritura pública de fl. 53).

Desta forma, como prestador de serviços autônomo, pode comprovar os seus rendimentos, bem como o imposto retido na fonte sobre os mesmos, através de recibos, conforme entendimento da Receita Federal, publicizado com a Instrução Normativa nº 88 de 24 de dezembro de 1997 (vigente a época dos fatos), que assim dispõe, *verbis*:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 86 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e nos arts. 977, § 1º, e 979 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, resolve:

Art. 1º Aprovar o "Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte" de que trata o Anexo I, a ser fornecido pelas fontes pagadoras às pessoas físicas, para efeito da Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Art. 9º O trabalhador autônomo e o transportador autônomo de cargas poderão utilizar, opcionalmente, como comprovante, em substituição aos modelos a que se refere esta Instrução Normativa, o Recibo de Pagamento de Autônomo - RPA ou o Conhecimento de Frete, desde que contenha a identificação da fonte pagadora.

Destaques inseridos.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora glosou o IRRF no valor de R\$ 1.480,00, referente ao ano-calendário 1998, sob o argumento de que o mesmo foi pleiteado indevidamente, visto que no banco de dados da Receita Federal não consta tal retenção por parte da fonte pagadora.

Não há dúvidas nos autos, porque nesta fase recursal o RECORRENTE acostou aos autos os documentos de fls. 146 e 147, que comprovam de forma definitiva a retenção de imposto de renda na fonte, no valor total de R\$ 1.480,00 (2 x R\$ 740,00). Os comprovantes acostados ao processo atestam os pagamentos e as retenções em 19/10/1998 e 10/12/1998, assim::

Recibo de Prestação de Serviços

Autônomos não Inscritos / INSS

SERVICOS PRESTADOS NO SETOR DE RADIOLOGIA

Valores

R\$ 4000,00

Processo nº 19515.001925/2002-76
Acórdão n.º 2102-000.994

S2-C1T2

Fl. 269

IR: 27,5% R\$...... 740,00

Valor Líquido: 3260,00

Cheque n.º 508

Recebi do Conjunto Hospitalar de Sorocaba, C.G.C. 46.374.500/0014-09, estabelecido a Av. Com. Pereira Inácio, 564 Sorocaba/SP, a importâncias de três mil, duzentos e sessenta reais, referente aos serviços acima descritos.

Sorocaba, 19 de outubro de 1998

Recibo de Prestação de Serviços

Autônomos não Inscritos / INSS

SERVICOS PRESTADOS NO SETOR DE RADIOLOGIA

Valores

R\$ 4000,00

IR: 27,5% R\$...... 740,00

Valor Líquido: 3260,00

Cheque n.º 675

Recebi do Conjunto Hospitalar de Sorocaba, C.G.C. 46.374.500/0014-09, estabelecido a Av. Com. Pereira Inácio, 564 Sorocaba/SP, a importâncias de três mil, duzentos e sessenta reais, referente aos serviços acima descritos.

Sorocaba, 19 de outubro de 1998

Desta forma, apresentados os recibos de prestação de serviços pelo RECORRENTE, com a indicação dos rendimentos cujo imposto foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo seu recolhimento é transferida por lei. Sobre o tema, válido transcrever trecho do Parecer Normativo da Coordenação de Tributação da Receita Federal nº 01, de 24 de setembro de 2002, *verbis*:

“IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.”

Válido ainda transcrever acórdão proferido pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO MAS NÃO RECOLHIDO PELA FONTE PAGADORA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM FACE DO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Demonstrado nos autos que a fonte pagadora reteve mas não recolheu o tributo, deve-se reconhecer a ilegitimidade passiva do beneficiário do rendimento.

Recurso provido.”

Ademais, verifica-se que durante a ação fiscal a autoridade lançadora sequer intimou a fonte pagadora (Conjunto Hospitalar de Sorocaba, CNPJ nº 46.374.500/0014-09) para prestar esclarecimentos sobre a retenção do imposto sobre os rendimentos por ela pagos ao RECORRENTE, não restando outra alternativa a este último senão comprovar a retenção através dos recibos que possuía.

Portanto, entendo que o RECORRENTE logrou êxito em comprovar que o valor de R\$ 1.480,00 foi retido pela fonte pagadora, podendo tal quantia ser compensada em sua declaração de ajuste anual.

Neste ponto, o lançamento deve ser alterado.

III. Ano-calendário 1999

III.A. – Acréscimo patrimonial a descoberto no ano calendário 1999

O RECORRENTE pleiteia que o saldo anual de sua evolução patrimonial, apurada pela própria autoridade fiscal (conforme planilhas de fls. 77 a 80), seja transferido para o ano-calendário subsequente como forma de origem de recurso.

É entendimento pacífico deste Conselho que para haver o transporte do saldo apurado ao final de determinado ano-calendário para o ano-calendário subsequente, é necessário que os valores constem na declaração de bens e direitos do contribuinte. Caso contrário, entende-se que tal valor foi consumido no ano-calendário antecedente, não havendo que se falar em transporte do saldo credor de um ano para outro. É o reflexo da omissão patrimonial ao Fisco.

Sobre o tema, importante transcrever o acórdão abaixo, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: APD – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – EXCESSO DE APLICAÇÕES JUSTIFICADO COM RECURSOS DE EXERCÍCIOS PRECEDENTES – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DESSES RECURSOS – NÃO

ACATAMENTO – É ônus do contribuinte comprovar a origem de recursos para fazer frente à presunção de omissão de rendimentos lastreada em fluxo de caixa que apura acréscimo patrimonial a descoberto. Não basta afirmar que detinha valores em anos antecedentes, mormente quando o contribuinte sequer apresentou declaração de ajuste anual nos anos anteriores e nos anos em debate.

APD – COMPROVAÇÃO DE FONTE DE RECURSO – ADEQUAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA - Comprovada a fonte de recursos, esta deve ser registrada no fluxo de caixa, reduzindo o APD do período.

DESCUMPRIMENTO DA ENTREGA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO COM O IMPOSTO LANÇADO - A ausência da entrega da declaração de ajuste anual não é fato gerador do imposto de renda. A ausência da entrega da declaração de ajuste pode implicar no lançamento de multa em decorrência do descumprimento da obrigação acessória. O imposto lançado incidiu sobre a presunção de rendimentos decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto. O ônus fiscal, no tocante ao imposto, não foi decorrente da ausência da entrega da declaração de ajuste anual, mas da inexistência de rendimentos já declarados que suportassem a evolução patrimonial.

APD - SALDO EM FINAL DE PERÍODO APURADO EM FLUXO DE CAIXA - TRANSPORTE PARA O EXERCÍCIO SUBSEQÜENTE - INEXISTÊNCIA DA SOBRA DE RECURSOS NA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - IMPOSSIBILIDADE - Para o competente transporte entre exercícios das sobras de recursos apuradas em fluxo de caixa, mister que estas constem na declaração de bens e direitos.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO IMPOSTO DEVIDO – MESMA BASE DE CÁLCULO – IMPOSSIBILIDADE - Consoante iterativa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, em se tratando de lançamento de ofício, somente deve ser aplicada a multa de ofício vinculada ao imposto devido, descabendo o lançamento cumulativo da multa por atraso na entrega da declaração, já que ambas têm a mesma base de cálculo. Na espécie, a conduta de não pagar o imposto devido absorve o descumprimento da obrigação acessória.

Recurso voluntário parcialmente provido. (recurso voluntário nº 156737; 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgamento em 10/10/2008)”

No presente caso, dos valores indicados na declaração de bens e direitos do RECORRENTE nos anos-calendários 1998 e 1999 que poderiam ser transportados de um ano

para o outro seriam somente os indicados sob a rubrica “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A” (vide fls. 08 e 10), visto que tanto o bem descrito por (i) “**25% do prédio comercial**” como também o bem descrito por (ii) “**veículo Vectra**” permaneceram no patrimônio do RECORRENTE. Os R\$ 10.000,00 referentes à venda dos “50% do capital social da firma CONFECÇÕES OSO LTDA.” foram devidamente computados no mês de abril do ano-calendário 1999, como demonstra a planilha de fl. 79.

Deste modo, como os valores indicados sob a rubrica “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A” foram glosados pela fiscalização (conforme antes demonstrado), não restaria nenhum bem ou direito declarado pelo RECORRENTE que pudesse ser transportado do ano-calendário 1998 para o ano-calendário 1999.

Sob tal aspecto, entendo como correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

III.B – Desconsideração de parte dos rendimentos

O RECORRENTE alega que o valor de R\$ 16.000,00 computado na planilha de fl. 79, referente ao mês de janeiro, está equivocado visto que o valor recebido e declarado pelo RECORRENTE foi de R\$ 20.000,00, conforme declaração de ajuste de fls. 09 e 10.

Desta forma, entendeu que o referido valor não poderia sofrer o desconto do imposto simplificado (R\$ 4.000,00), pois tal quantia não significaria um efetivo e real desembolso financeiro, não podendo ser tratado como despesa efetiva.

Entendo que são descabidas as alegações do RECORRENTE. A legislação afirma expressamente que o valor deduzido pelo contribuinte não pode ser utilizado para a comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.

Importante transcrever o art. 84, § 2º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), que possui como matriz legal o art. 10º da Lei nº 9.250/95, *verbis*:

“Art. 84. Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração, recebidos no ano-calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que consistirá em dedução de vinte por cento desses rendimentos, limitada a oito mil reais, na Declaração de Ajuste Anual, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie.

§ 1º O desconto simplificado substitui todas as deduções admitidas nos arts. 74 a 82.

§ 2º O valor deduzido na forma deste artigo não poderá ser utilizado para a comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.”

Portanto, correta a indicação, pela autoridade lançadora, da quantia deduzida do respectivo imposto de renda na planilha da evolução patrimonial do RECORRENTE referente ao ano-calendário 1999 (fl. 79), tendo em vista que o valor de R\$ 4.000,0 de imposto de renda é considerado rendimento consumido.

II.B.3 – Desconsideração de recursos em “Caixa”

Sobre este tópico, recorro ao mesmo entendimento esposado no item **II.A.3** deste voto, tendo em vista que trata-se do mesmo pedido (alegação de erro de fato quando do preenchimento da declaração de ajuste, tendo em vista que os valores informados sob a rubrica “Aplicação Financeira Banco Banespa S/A” são, na verdade, valores que o RECORRENTE possui em caixa).

Portanto, como não restou comprovada a existência de valores pertencentes ao RECORRENTE aplicados no Banco Banespa S/A, bem como não restou comprovado o alegado erro de preenchimento de sua declaração, cujo numerário diz haver mantido em espécie, entendo que está correta a desconsideração de tais quantias como origem de recursos na análise da evolução patrimonial mensal do RECORRENTE, referente ao ano-calendário 1999.

III.B.4 – Acréscimo patrimonial a descoberto

Portanto, não havendo que se falar em aproveitamento de qualquer valor como origem de recursos na planilha de evolução patrimonial do RECORRENTE referente ao ano-calendário 1999, julgo procedente o lançamento do imposto de renda apurado, devendo ser mantido o crédito tributário referente ao ano-calendário 1999.

V – Conclusão

Ante o acima exposto, voto por unanimidade de votos, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para deduzir do lançamento o crédito de IRRF - relativo ao ano-calendário 1998-, no valor de R\$ 1.480,00, e para reconhecer que os juros de mora devem incidir à taxa de 1% a.m. sobre a multa de ofício vinculada.

ASSINADO DIGITALMENTE

Carlos André Rodrigues Pereira Lima