



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

Processo nº 10680.009752/2007-62
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.330 – 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOLANGE JOSÉ LEITE PENA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

ILEGITIMIDADE PASSIVA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CONTA CONJUNTA - DEPÓSITOS

Em caso de conta bancária conjunta contendo o nome do contribuinte como um de seus co-titulares, somente é de se afastar presunção legal relativa constante do artigo 42, caput e §6º. da Lei nº 9.430, de 1996, quando aquele contribuinte comprova não ser o verdadeiro titular dos depósitos bancários objeto de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não o conheceram. E, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para afastar a ilegitimidade passiva, com retorno ao colegiado a quo para apreciação das demais questões postas no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/

10/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por HEITOR DE SOUZA

LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/10/2016 por ANA PAULA FERNANDES

Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 3401-00.105, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 02 de junho de 2009 (e-fls. 04 a 13). Ali, por unanimidade de votos, acolheu-se a preliminar de ilegitimidade passiva e deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

Exercício: 2003, 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - IMPUTAÇÃO DA OMISSÃO AO REAL TITULAR DOS RECURSOS - Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a específico co-titular de conta de depósito, a imputação dos rendimentos omitidos será efetuada em desfavor desse co-titular proprietário dos valores.

Recurso voluntário provido.

Preliminar acolhida.

Decisão: por unanimidade de votos,

ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva e DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Enviados em 14/10/10 os autos à Fazenda Nacional para ciência acerca da decisão (e-fl. 15), a PGFN apresentou, em 26/11/2010 (e-fl. 16), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF no. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 17 a 34).

Alega-se, no pleito, divergência passível de apreciação por esta Turma em relação ao decidido pela 2ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, no Acórdão 102-43.326, prolatado em 18 de agosto de 1998, de ementa e decisão a seguir transcritas:

IRPJ - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Provada a relação pessoal e direta do Contribuinte com a situação que constitua o respectivo fato gerador (Parágrafo Único, Inciso I, do Artigo 121 do C.T.N.), improcede a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

Recurso negado

Decisão: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Em linhas gerais, argumenta a recorrente em sua demanda que:

a) Há divergência interpretativa caracterizada entre o Acórdão recorrido, que aceita a declaração em que o cônjuge da autuada assume ônus tributário pela omissão de rendimentos, para o efeito de acolher a preliminar de ilegitimidade passiva (vide e-fls. 12/13), e o Acórdão paradigma, que, em linha com o entendimento esposado pela autoridade julgadora de piso para o caso, rejeita a declaração de mesma espécie, com fulcro no art. 123 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN);

b) Ressalta que a tributação em questão deriva de presunção *juris tantum* de auferimento de rendimentos pelo titular da(s) conta(s) corrente(s), objeto de auditoria, onde ocorreram os depósitos, não objeto de comprovação através de documentação hábil e idônea;

c) Entende que, quanto à questão de se saber qual é o ente que deve figurar no pólo passivo de uma relação jurídica estabelecida com base na presunção do artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei atribui de forma clara, ao titular da conta bancária, a condição de sujeito passivo e que a simples declaração firmada pelo cônjuge da autuada, aceita pelo acórdão recorrido, não alteraria a legitimidade passiva da obrigação tributária no caso, nos termos do citado art. 123 do CTN;

d) Ressalta que, no caso de conta-conjunta, pressupõe-se que os rendimentos omitidos pertencem a ambos os titulares, sendo que, quando se trata de casal, torna-se difícil uma diferenciação entre os valores depositados, pela estreita ligação existente entre os cônjuges na administração de seus recursos. Neste caso, tem plena aplicação o art. 42, § 6º, da Lei nº. 9.430, de 1996, que, no caso de conta conjunta, determina a divisão dos rendimentos omitidos pelos titulares em iguais proporções, tendo a autuação obedecido a norma em questão.

Requer, assim, que seja conhecido o recurso e lhe seja dado provimento recurso, a fim de reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se integralmente o lançamento.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 35 a 39.

Encaminhados os autos ao contribuinte para fins de ciência, esta apresenta contrarrazões de e-fls. 46 a 50, onde:

a) Entende que o Recurso Especial contraria a Súmula CARF nº. 32, uma vez que ficou cabalmente demonstrado nos autos que o único e efetivo responsável pelas contas bancárias objeto de tributação foi o Sr. Júlio Pena, cônjuge da autuada;

a) Pugna pelo não conhecimento do recurso, uma vez que tratam o acórdão recorrido e paradigma de casos totalmente diferentes, fazendo notar que:

(a.1) o acórdão paradigma trata de IRPJ e outros; o acórdão recorrido de IRPF;

(a.2) o acórdão paradigma analisou um caso de "omissão de receitas, demonstrada através de notas fiscais de compras não escrituradas"; o recorrido enfrentou um caso de "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada";

(a.3) o acórdão paradigma está calcado nos artigos 121 e 123 do CTN; o recorrido afastou a aplicação do §6º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 em detrimento do §5º da mesma norma, ou seja, não analisou a controvérsia à luz dos artigos do CTN citados;

(a.4) o acórdão paradigma diz que "Não pode a Recorrente querer transferir a responsabilidade do ônus do tributo que lhe foi imputado a uma terceira pessoa, com uma simples declaração"; no acórdão recorrido, apesar de estar dito que "no momento em que o cônjuge assumiu toda a responsabilidade pela movimentação financeira, forçoso equipará-lo à situação de um terceiro que assume a titularidade material da movimentação financeira de conta corrente em nome de titular apenas formal, devendo, assim, o ônus tributário ser imposto unicamente ao cônjuge da fiscalizada", também foi falado que "no material enviado ao fisco pela Justiça/Polícia Federal" está claro que o "Senhor Júlio esteve a frente dos contatos com o Delta Bank, a indicar a primazia de sua responsabilidade no tocante aos movimentos bancários em debate. De outra banda, o vínculo da fiscalizada com a conta bancária Soledade é meramente formal, pelo fato de constar como segundo titular. Assim, forçoso reconhecer a responsabilidade individual do cônjuge da fiscalizada pela movimentação financeira da conta Soledade".

Entende que o confronto de teses seria aqui impossível.

Quanto ao mérito do recurso, ressalta que a jurisprudência do CARF e desta CSRF é pacífica no sentido de que, se o vínculo do co-titular com a conta bancária for meramente formal, ele não responde por eventual infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Quanto à caracterização de divergência, entendo que, em ambos os casos, se está diante de hipótese em que, a partir dos elementos carreados aos autos, se estabelece a relação pessoal e direta do autuado (contribuinte) com a situação que constitui o fato gerador, na forma prevista pelo art. 121, I do CTN. No recorrido, se admitiu a transferência de responsabilidade do ônus do tributo que lhe foi imputado a outro sujeito passivo através de declaração e elementos adicionais, enquanto no acórdão paradigma se vedou tal transferência.

A propósito, entendo que: a) as distinções de tributos envolvidos no recorrido e paradigma, b) o fato de : b.1) em um caso estar se utilizando da presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e em outro não, e, ainda, b.2) de ter sido a declaração em questão firmada, no âmbito do recorrido, pelo sujeito passivo a quem se transfere o ônus

tributário, não impedem que se caracterize a utilização de critérios jurídicos divergentes pelo recorrido e paradigma, quanto à possibilidade de transferência de responsabilidade tributária através de declaração de interessado.

Da leitura do vergastado, depreendo, ainda, que os indícios adicionais citados pelo voto condutor e pela autuada em sede de contrarrazões se constituem em razões de decidir adicionais, as quais, note-se, não levariam a que se pudesse decretar a ilegitimidade passiva como ali foi feito, caso se rejeitasse a declaração do cônjuge como elemento de prova.

Assim, em linha com o exame de admissibilidade de e-fls. 35 a 39, uma vez tendo sido aceita a argumentação de ilegitimidade passiva pelo recorrido utilizando-se da declaração do cônjuge como elemento de prova necessário, também entendo como caracterizada a divergência interpretativa em relação ao paradigma, que rejeita tal transferência com base em declaração particular e, desta forma, conheço do recurso.

Passo, assim, à análise de mérito.

De se reproduzir, inicialmente, os arts. 42, caput, parágrafos 5º. e 6º. da Lei nº 9.430, de 1996:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Inicialmente, acedo integralmente às considerações do recorrido (último parágrafo de e-fl. 12), quanto à inaplicabilidade aos autos do §5º. do mencionado do art. 42 (matéria não mais sob litígio), restando, por raciocínio análogo também como inaplicável ao caso a Súmula CARF nº. 32, uma vez que não se cogita, aqui, de utilização das contas correntes objeto de auditoria por terceiros não indicados nos dados cadastrais.

Quanto ao mérito recursal em si, entendo, com a devida vênua ao entendimento esposado no vergastado, que os indícios carreados aos autos não são suficientes

para afastar a aplicabilidade do art. 42, § 6º. ao caso, na forma devidamente realizada pela autoridade fiscal.

Explico. Considerando-se o inegável valor probante da documentação de e-fls. 113 a 235, na qual se verifica a inequívoca assunção pela autuada da condição de co-titular das contas objeto de auditoria, através de assinatura própria (vide e-fls. 124, 126, 152 e 170), de se aplicar o referido art. 42, § 6º., que trata, em meu entendimento, de complemento da presunção *juris tantum* estabelecida no caput do mesmo artigo, mas agora em sede de definição de legitimidade passiva, cabendo, destarte, ao interessado, a fim de afastar a presunção, o ônus da prova de que não era ele o verdadeiro titular dos depósitos bancários.

No caso em questão, o único documento pelo produzido pela autuada (e seu cônjuge) neste sentido foi a declaração de e-fls. 94/95, a qual, mesmo quando acompanhada dos indícios bem resumidos pelo recorrido em seu terceiro parágrafo de e-fl. 13 (fundamentalmente: a) a menção em arquivos do Delta Bank do vínculo do cônjuge com empresa possuidora de maquinário de valor elevado e b) a primazia daquele cônjuge nos contatos com o Delta Bank), não me parecem suficientes para que se possa rejeitar a responsabilidade da autuada pelos montantes objeto de tributação, repito, estabelecida com base em presunção legal válida e expressa, a qual, em meu entender só deve ser afastada em caso de robusta produção de prova em contrário. Este é, inclusive, de forma clara, o entendimento de um dos Acórdãos citados pela própria autuada em sede de contrarrazões, *verbis*:

*"A presunção legal relativa constante do artigo 42 da Lei 9430, de 1996, é afastada **quando o contribuinte comprova** não ser o verdadeiro titular dos depósitos bancários, ainda que a conta bancária seja conjunta, contendo o seu nome como primeiro titular e o de outra pessoa, como segundo titular. (...)" (Acórdão 102-47.313).*

Escorreito, assim, o procedimento fiscal de estabelecer, com fulcro nos elementos carreados aos autos, a imputação de 50% dos valores objeto de tributação à autuada (vide e-fl. 79), a partir do permissivo legal contido no art. 42, § 6º. da Lei nº. 9.430, de 1996.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, afastando a ilegitimidade passiva, com retorno ao colegiado *a quo* para apreciação das demais questões postas no recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o brilhante voto do relator discordo de seu posicionamento em dois pontos. Primeiro quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. E em segundo, mas não menos importante, quanto a análise de mérito, que prescinde de competência deste colegiado para reanálise de matéria probatória.

Para admitir o recurso especial o relator partiu da premissa de que a diferença entre o acórdão recorrido e o paradigma era **a necessidade de existência de prova ou não**, a fim de permitir o afastamento da presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9430/96. Discordo dessa análise, pois a meu ver não há divergência entre eles. Ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, afirmam a necessidade de prova, a diferença é que a decisão recorrida afirmou que a prova dos autos era suficiente para o deslinde da questão. Não cabendo ao relator da Câmara Superior fazer juízo de valor sobre a qualidade da prova no momento do conhecimento do recurso, pois para caracterizar a divergência ele precisa tomar como base o julgamento da instância ordinária e não o seu próprio entendimento.

Quanto ao conhecimento cabe frisar que o acórdão recorrido disse que para afastar a aplicação da presunção relativa era necessário apresentar prova em contrário, e que, para aquele colegiado a prova por ela apresentada era prova plena. Portanto, **neste ponto já considero que o Recurso Especial não merece ser conhecido**.

Observe-se que a discussão em tela trata de presunção legal, que permite à Fazenda Nacional tributar depósitos bancários sem origem e/ou tributação justificados, **cabendo prova em contrário, por parte da contribuinte**.

Utiliza-se aqui das lições de Alfredo Augusto Becker, para que possamos compreender o sentido axiológico do instituto em discussão. Assim, "*presunção é o resultado de processo lógico mediante o qual **do fato conhecido** cuja existência é certa se infere o **fato desconhecido** cuja existência é provável*" (Teoria Geral do Direito Tributário, 3. ed. São Paulo : Lejus. 1998. pg. 508).

No caso da técnica de apuração baseada em presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96, **o fato conhecido é a existência de depósitos bancários**, que denotam, *a priori*, acréscimo patrimonial. Tendo em vista que renda, para fins de imposto de renda, é considerada como o acréscimo patrimonial em determinado período de tempo, a existência de depósitos sem origem e sem tributação comprovados levam à presunção de que houve acréscimo patrimonial não oferecido à tributação; logo, omitido o fato desconhecido de existência provável.

Vejamos o que diz o artigo:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

Podemos deste dispositivo destacar os comandos principais: caracteriza-se omissão de receitas + contribuinte regularmente intimado + não comprova origem com documentação hábil e idônea. Isso significa que tem-se uma autorização legal para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Não há dúvidas, portanto, de que o art.42 da Lei 9430/96 é uma presunção legal a favor do fisco que inverte o ônus da prova, trazendo ao contribuinte (caso não se trate de omissão) o dever de fazer prova em contrário capaz de refutar essa presunção disposta em lei.

Contudo, se cabe ao contribuinte fazer prova a seu favor, isso rende a esta "presunção legal" uma nota de relatividade. Remetendo a análise das provas dos autos, sob as quais se manifesta pontualmente o acórdão recorrido. Ou seja, **não houve falta de prova nos autos, mas sim apresentação de prova considerada suficiente pelos conselheiros da Câmara Ordinária**, a quem de fato regimentalmente compete a análise probatória.

No caso concreto restou pontualmente frisado no acórdão recorrido que a declaração do cônjuge e o relatório da Polícia Federal formavam para eles, prova plena do desconhecimento da contribuinte Solange, em relação aos depósitos de responsabilidade de seu cônjuge, sendo assim clara a aplicação do §5 do art. 42:

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

E por este motivo entendo, ao contrário do relator, possível rejeitar a responsabilidade da autuada pelos montantes objeto da tributação, estabelecido com base na presunção legal, pois a prova idônea carreada aos autos foi capaz de elidi-la.

Deste modo, cabe a este colegiado julgar tão somente o critério jurídico, qual seja, existência de prova robusta capaz de afastar a presunção legal.

E assim, a meu ver, **mesmo no mérito caberia ao colegiado da Câmara Superior tão somente afirmar o critério jurídico**. Tomando como exemplo o voto do relator, este afirma que: **é necessária a apresentação de prova robusta para afastar a presunção relativa**”, e lendo atentamente a decisão recorrida, esta toma a prova dos autos como tal.

Assim, tendo logrado êxito em ser o voto vencedor, deveriam os autos serem remetidos para Câmara Ordinária que trataria da adequação do julgado, qual seja, a aplicação do critério jurídico: **prova robusta para afastar a presunção legal**.

Esse posicionamento encontra guarida na competência instituída para cada instância recursal do Tribunal Administrativo Fiscal, por meio de seu Regimento Interno.

Não há razão em instituir uma Câmara de Uniformização de Jurisprudência se esta expressão “uniformização” não tiver duas finalidades: a) garantir a segurança jurídica de seus jurisdicionados (caráter recursal); b) dar as Câmaras Ordinárias o conhecimento formal de seu posicionamento através da necessária adequação do julgado (caráter instrumental).

Contudo, ambas as finalidades devem ser conjugadas sem retirar da Câmara Ordinária sua competência, também regimental, que é a de realizar a valoração probatória dentro do processo administrativo.

Assim, uniformizado o critério jurídico referente ao tema da comprovação da origem dos depósitos bancários, cabe a este colegiado da Câmara Superior informar a Câmara Ordinária, ao analisar o Recurso Especial de uma das partes votou por maioria que, por exemplo: é devida a comprovação exata da correspondência entre datas e valores dos recursos, ou como no caso concreto, é devida a apresentação de prova robusta de interposta pessoa para rejeitar a responsabilidade de quem foi autuado equivocadamente.

O fato de estarmos falando de cônjuges, não afasta a aplicação do § 5, o qual deverá ser aplicado em detrimento do § 6. Seja por que restou comprovada a interposta pessoa e a lei não exceceu que a interposta pessoa não possa ser aplicada para cônjuges. Seja por que de regra hermenêutica infere-se a aplicação da situação legal que se encaixa primeiro e o §5 antecede no texto legal o § 6.

Por fim, a valoração do que é tido como “prova robusta da existência de interposta pessoa” é cabível tão somente a Câmara Ordinária, sob pena de permitir as partes que interponham Recurso Especial para discutir critério de valoração probatória o que seria inaceitável dentro da estrutura deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, ainda que necessária a exata correspondência para comprovação hábil e idônea (posicionamento que discordo, mas que venceu por maioria), **divirjo integralmente da possibilidade de reavaliação de provas nesta esfera como restou realizada pelo relator, devendo esta questão voltar ao juízo a quo para adequação**, a exemplo do que ocorre na Turma Nacional de Uniformização responsável por uniformizar os Juizados Especiais Federais no cenário nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes