



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

Processo nº 10925.000349/2005-96
Recurso nº 148.321 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.766 – 2ª Turma
Sessão de 06 de agosto de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLAUDIVAN FERNANDO PASSINATO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

O conhecimento do recurso especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de conduta reiterada nem tampouco a omissão de rendimentos desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos em conduta ativa (*facere*) do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

Recurso especial conhecido em parte e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 14/08/2013

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

Relatório

Em face de Claudivan Fernando Passinato foi lavrado o auto de infração de fls. 3/18, objetivando a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física em decorrência da identificação, pela autoridade fiscal, de omissão de rendimentos em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, relativamente ao ano calendário de 2001 e 2002.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 102-48.163, que se encontra às fls. 344/368 e cuja ementa é a seguinte:

"APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO – RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, DE 2001 – Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001, ampliou os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável retroativamente essa nova legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

CONTA CONJUNTA – Em se tratando de conta conjunta, é necessário intimar todos os co-titulares da conta para que informem sobre a origem dos recursos. A divisão do total de rendimentos ou receitas pela quantidade de co-titulares somente é cabível, quando, intimados os titulares da conta, não se obtenha êxito quanto à prova da titularidade dos recursos.

- Não pode a fiscalização, sem a intimação do co-titular da conta, cuja declaração de rendimentos tenha sido apresentada em separado, presumir que a metade das receitas pertence a um dos correntistas e o saldo remanescente ao outro contribuinte (inteligência do art. 42 § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – CONSTRUÇÃO CIVIL – Nos casos em que o contribuinte não possui comprovantes dos valores gastos em construção civil, a fiscalização, levando em consideração as características do imóvel, pode arbitrar o valor tendo por base o custo do metro quadrado publicado pelo SIDUSCON.

MULTA QUALIFICADA – A falta de declaração da receita que deu origem aos depósitos bancários e a não comprovação da procedência dos recursos empregados na construção de determinada obra não caracteriza por si só, situação que justifique a qualificação da multa.

Preliminar rejeitada.

Recurso voluntário parcialmente provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e no mérito, (i) por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 30.507,65 e R\$ 1.200,00, tendo em vista a não-intimação do co-titulares de conta-conjunta e, (iii) por maioria de votos, desqualificou a multa aplicada.

Intimado do acórdão em 23/08/07 (fls. 369), o Procurador da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 371/384 em que sustenta (i) divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 106-14.406 e 106-15.020, no tocante à necessidade de intimação dos co-titulares em caso de lançamento com base em depósitos de origem não identificada, bem como (ii) que o v. acórdão deixou de aplicar ao caso o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em relação à qualificação da multa tendo em vista a conduta reiterada de omissão de rendimentos.

Ao Recurso Especial do Procurador foi dado seguimento, conforme Despacho nº 102-0.152/2008 de 30/01/2008 (fls. 412/413).

Intimado em 18/3/2008 sobre a admissão do recurso especial, o contribuinte apresentou, em 03/04/08, os Embargos de Declaração de fls. 421/429, rejeitados ante a sua intempestividade, conforme despacho 102-148.321, de 12/2/2009 (fls. 433/434) recurso especial e contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 439/452).

Por meio do despacho nº 2100-00.316/2011 de 7/7/2011, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF negou seguimento ao recurso especial do contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, a admissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Como relatado anteriormente, a decisão objeto do recurso especial se deu por maioria de votos em relação à desqualificação da multa de ofício. Dessa forma, nos termos do artigo 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno deste Conselho, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, neste ponto, ao demonstrar a linha de argumentação para justificar a contrariedade à lei e às provas, preenche os requisitos de admissibilidade.

O recurso especial interposto questiona, ainda, a necessidade de intimação dos co-titulares da conta conjunta para que estes se manifestem sobre a origem dos recursos, sustentando divergência jurisprudencial entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 106-14.406 e 106-15.020. Os acórdãos paradigmáticos encontram-se assim ementados:

Acórdão 106-14.406

"IRPF – LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO – Tratando-se de conta bancária conjunta, a tributação com fulcro em omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários deve se dar rateando-se os valores dos depósitos de origem não justificada entre os co-titulares."

Acórdão 106-15.020

"ERRO DE SUJEITO PASSIVO. CONTA CONJUNTA -Quando for apurada omissão de rendimentos em conta de depósito ou investimento mantida em conjunto, cujas declarações de ajuste anual dos titulares tenham sido apresentadas em separado, os depósitos não comprovados são imputados a cada titular mediante a divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares."

Como se verifica no acórdão recorrido a decisão determinou a exclusão de determinados valores do lançamento relativo aos depósitos bancários em contas correntes nas quais existia um co-titular que não foi intimado a justificar a movimentação bancária. Nesse sentido transcrevo abaixo o trecho do voto condutor do v. acórdão recorrido:

"À luz dos dispositivos legais acima transcritos, nos casos de conta conjunta, há necessidade da intimação de todos os titulares para que se manifestem em relação à origem dos recursos. Não pode a fiscalização, sem a intimação do outro co-titular da conta, cuja declaração de rendimentos tenha sido apresentada em separado, presumir que a metade das receitas pertence a um dos titulares e a outra metade ao outro contribuinte. É necessário, em primeiro lugar, intimar todos os titulares da conta para que informem sobre a origem dos recursos. A divisão entre o total de rendimentos ou receitas pela

quantidade de titulares somente é cabível após a regular intimação destes para prestarem esclarecimentos.

No caso dos autos, conforme se depreende do documento de fls. 19 e 20, o auditor fiscal registra textualmente: "quanto aos valores correspondentes a conta do Banco HSBC, os valores acima correspondem a 50% do valor depositado, por se tratar de conta conjunta." Todavia, a forma de lançamento adotada pela fiscalização somente seria possível caso a outra co-titular da conta, regularmente intimada, não tivesse comprovado a origem dos recursos.

Neste ponto, por inobservância das disposições do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, interpretado em conjunto com o § 6º, do mesmo dispositivo de lei, dou provimento ao recurso para afastar da exigência da base tributária os valores de R\$ 30.507,65 (fl. 19) e de R\$ 1.200,00 (fl. 20), relativos aos anos de 2001 e 2002, respectivamente, correspondentes aos depósitos na conta conjunta do Banco HSBC."

Em relação ao primeiro paradigma verifico que não há qualquer tese divergente. O acórdão 106-14.406 examinou recurso de ofício interposto DRJ em Brasília em face de decisão determinando que nos casos de conta corrente conjunta a tributação de um dos co-titulares somente deveria recair sobre 50% dos valores depositados.

Como se tratava de recurso de ofício a C. Sexta Câmara do extinto Conselho de Contribuintes não tinha competência para revisar a integralidade do lançamento e portanto enfrentar a questão posta nos presentes autos – se a ausência de intimação do co-titular deve resultar em anulação do lançamento que foi mantido.

Nesse sentido, o voto condutor do acórdão consignou, *in verbis*:

"Portanto, acertada a posição adotada pelos membros do órgão julgador de primeira instância, ao exonerar o co-titular da exação do valor referente a 50% dos depósitos bancários, devendo, entretanto, ser efetuado o lançamento da parte exonerada tendo como sujeito passivo o outro co-titular da conta bancária, desde que observado o prazo decadencial."

Nada obstante em momento algum foi analisada a necessidade de cancelamento do lançamento em decorrência da ausência de intimação do outro co-titular da conta bancária.

Melhor sorte não assiste à Recorrente em relação à comprovação de divergência nos termos do acórdão 106-15.020.

Como se verifica do voto condutor de tal acórdão a questão posta foi a exclusão do lançamento de valor correspondente a 50% dos depósitos bancários tendo em vista a existência de co-titular em relação à conta corrente utilizada para fins de apuração da presunção legal. Transcrevo, a seguir, o trecho em que se fundamento o v. acórdão citado como paradigma, *in verbis*:

"Ademais, o § 6º do artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002, é cristalino que caracterizada a omissão de rendimentos

decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Como se vê, o texto legal, acima citado, não prestigia nenhuma exceção, portanto, não cabe sequer a alegação da autoridade lançadora descrita no auto de infração de que se tributou apenas sobre os depósitos nos quais o contribuinte foi colocado como favorecido, como demonstram as guias de depósitos encaminhadas pelo HSBC (fls. 200-531), isto porque os elementos constantes dos autos demonstram claramente que os titulares da conta bancária (Rodolfo Liber e o autuado), ambos possuem rendimentos próprios que são declarados separadamente.

Nestas condições, não tenho dificuldades em concluir que os depósitos levantados e objeto de tributação devem ser considerados na proporção de 50% para cada titular das referidas contas bancárias.

Ainda se faz necessário ressaltar, que o auto de infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não é o caso em questão.

Assim sendo, voto por rejeitar as preliminares argüidas, para no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável do imposto, 50% dos depósitos não comprovados, por força do disposto no art. 42, § 6º da Lei nº 9.430, de 1996.”

Diante disso, não verifico a similitude entre o v. acórdão recorrido e os paradigmas apresentados pelo contribuinte, inexistindo divergência da tese entre eles e o presente caso tendo em vista que analisaram situações distintas.

De fato, no caso ora sob análise foi efetivamente posta em sede de recurso especial a discussão sobre a necessidade ou não de intimação de co-titular de contas bancárias para fins de lançamento por presunção nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Nos paradigmas, por outro lado, as questões postas foram diferentes. Os referidos julgados não foram instados a se manifestar sobre a necessidade ou não de intimação do co-titular de conta bancária para a legitimidade do lançamento.

Dessa forma, ausente a divergência, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional somente pode ser conhecido em relação à matéria de qualificação da multa.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que esta foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

“Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

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

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

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

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

A meu ver, a teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardilos, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que nos termos do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, o recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia o restabelecimento da multa qualificada de 150% tendo em vista o elevado valor das movimentações financeiras não declaradas de forma reiterada pelo contribuinte nos anos-calendário de 2001 e 2002.

Consta do termo de verificação fiscal a seguinte justificativa (fls. 17):

“A conduta dolosa do contribuinte está evidente e materializada ante o grande percentual de movimentação financeira não

comprovada ao longo dos anos. Totalmente incompatível com os rendimentos declarados e variação patrimonial aqui demonstrada"

Entendo, no entanto, que a simples omissão de rendimentos, ainda que em montante elevado e reiterada em vários exercícios, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício "não qualificada" de 75%.

Com efeito, considero que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, por exemplo, da utilização de documentos falsos, notas frias, interposição de pessoas, etc.

Em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja caracterizada é objeto de presunção legal relativa, não bastam as alegações de relevância econômica dos valores envolvidos e reiteração de conduta para a demonstração do evidente intuito de fraude.

Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos em acórdão sobre o tema, *se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação dessa multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.*

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do contribuinte a justificar a qualificação da penalidade, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso especial também nesta parte.

Em face do exposto, conheço parcialmente do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

CÓPIA