



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

Processo nº 10980.100154/2005-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.538 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO - INCAPACIDADE DO AUTUADO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA BITTENCOURT LINHARES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. ANÁLISE SOBRE CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula

Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente a conselheira Patrícia da Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 264/272), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente aos exercícios 2001, 2003 e 2004, anos-calendário 2000, 2002 e 2003, para formalização e cobrança do crédito tributário no valor de R\$ 66.145,67, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora, em virtude da constatação de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos valores respectivos de R\$ 79.062,71 R\$ 14.450,00 e R\$ 3.000,00, correspondendo a 50% dos valores creditados, por se tratar de contas correntes conjuntas com seu filho Nelson Linhares Vianna, tendo como enquadramento legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, art. 10 da Lei nº 9.887, de 07 de dezembro de 1999, art. 1º da MP nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, e art. 849 do RIR/1999 — Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

A autuada apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR julgado o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 27/07/2009, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2801-000.149 (fls. 389)**, com o seguinte resultado: "*ACORDAM os Membros da Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Declarou-se impedida de votar a Conselheira Margareth Valentini (Suplente convocada).*"

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003 e 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA CONJUNTA. INTERDIÇÃO JUDICIAL.

Restando claro nos autos que o Espolio Recorrente não pode ser responsabilizado pela movimentação em conta corrente bancária, pois o de cujus foi vitimado por grave doença mental debilitante, devidamente atestada por meio de Laudo Pericial judicial elaborado em Ação de Interdição julgada procedente, não há como se manter a autuação.

Aplica-se à hipótese o parágrafo 5º, inciso II do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Responsabilizando-se quem, de fato, movimentou a conta bancária.

Recurso provido.

O processo foi encaminhado para a Fazenda Nacional, que tomou ciência em 04/11/2009, e opôs Embargos de Declaração (fls. 398), em 09/11/2009, portanto, tempestivamente, alegando obscuridade quanto ao afastamento da aplicação do art. 126 do CTN, tendo em vista que equivale à declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo. Tais embargos foram rejeitados de acordo com a Informação em Embargos, de 22/09/2010 (fls. 401).

O processo foi novamente encaminhado para a Fazenda Nacional para ciência da rejeição dos embargos por ela opostos, em 21/01/2011, para ciência em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. **A Fazenda Nacional opôs em 24/01/2011, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 405). Em seu recurso visa rediscutir se a capacidade tributária passiva depende ou não da capacidade civil das pessoas naturais.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2100-00313/2011, da 1ª Câmara, de 07/07/2011 (fls.), conforme acórdão paradigma nº 3402-00.145.

Em seu recurso alega:

- de acordo com a norma inscrita no artigo 126, I, do Código Tributário Nacional "*a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais*"; e assim, para fins tributários, revela-se irrelevante a circunstância do contribuinte não possuir capacidade para praticar, sozinho, atos da vida civil.
- Destaca que a obrigação tributária decorre de lei e independe da vontade do sujeito passivo; e logo, uma vez constatada, no plano fático, a ocorrência do fato gerador, abstratamente previsto em lei, nasce para a pessoa a ele relacionado, no caso do IRPF, para aquele que obtém renda, a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.
- Conclui que havendo a concretização da hipótese de incidência prevista na lei, surge a obrigação tributária e o sujeito passivo terá de arcar com ela, ainda que não tenha discernimento para compreender a sua ação; e com efeito, no caso de pessoas naturais, as restrições ou limitações à capacidade jurídica, que afetam a prática de atos civis, em nada abalam a capacidade tributária.
- Traz a esse respeito, lição do professor Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“As normas do Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude. Por isto não se perdem-no formalismo dominante em outros ramos do Direito.

Assim é que, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária uma pessoa natural, ou física, sua capacidade tributária independe da civil. Mesmo sendo juridicamente incapaz, nos termos do Direito Civil em ace do Direito Tributário tem ela plena capacidade jurídica (CTN, art. 126, inc. 1). Também não afetam a capacidade jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária as medidas que importem privação, ou limitação, do exercício de

atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (CTN, art. 125, inc. II). Assim, aquele que exerce o comércio estando proibido de fazê-lo não é incapaz do ponto de vista tributário. O profissional liberal que, suspenso do exercício profissional pelo órgão fiscalizador respectivo, exerce, assim mesmo, sua profissão é plenamente capaz em face do Direito Tributário. Finalmente, qualquer restrição ou limitação à capacidade jurídica das pessoas é irrelevante no que diz respeito a sujeição tributária passiva.

(...)

As razões práticas, que justificam essas regras sobre a capacidade tributária passiva, são evidentes. Não fosse assim, muita gente alegaria incapacidade jurídica, decorrente de menoridade, desenvolvimento mental incompleto ou retardado, entre outros. (..)

Também no plano da lógica jurídica justifica-se a regra do art. 126 do Código Tributário Nacional. É que a capacidade jurídica está ligada à questão da vontade como elemento formativo do vínculo jurídico obrigacional. Qualquer pessoa, para obrigar-se, há de ser juridicamente capaz. Ocorre que a vontade é irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário. Em sendo assim, não tem sentido a exigência de capacidade jurídica como condição para que alguém possa ser sujeito passivo desse tipo de obrigação.

O disposto no art. 126 do CTN há de ser entendido em consonância com o estipulado em seu art. 118.

Não se trata de prestigiar a denominada interpretação econômica. É que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese. Nasce dos elementos lei e fato. Fato objetivamente considerado, fato jurídico em sentido estrito, onde a vontade é inteiramente irrelevante. Nos atos jurídicos em geral a vontade é elemento essencial. Por isto a lei exige para a validade dos atos jurídicos o agente capaz. Agente que tenha vontade juridicamente válida. Como na formação da obrigação tributária não participa o ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas em seu aspecto objetivo, é natural que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.”

Cientificado do Acórdão nº 2801-000.149, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 19/06/2012, o contribuinte apresentou em 13/07/2012, portanto, intempestivamente, contrarrazões (fls. 463).

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 456. Contudo, embora as contrarrazões apresentadas tenham sido intempestivas, o que inviabiliza o seu conhecimento, analisando os termos do acórdão recorrido e paradigma, entendo que deva-se apreciar de forma mais detida o conhecimento do recurso.

Do Conhecimento

Em face dos pontos trazidos no Recurso especial da Fazenda Nacional e do conteúdo do acórdão recorrido, entendo que a apreciação do presente recurso cingi-se a rediscutir se a capacidade tributária passiva depende ou não da capacidade civil das pessoas naturais.

Um questão importante que ajuda-nos a delimitar o alcance da lide, bem como, o preenchimento dos pressupostos de conhecimento do recurso especial, refere-se a fundamentação trazida pelo relator no acórdão recorrido, fls. 389 e seguintes, senão vejamos:

Conforme relato, o Auto de Infração de fls. 264/272 foi lavrado em virtude a constatação de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2000, 2002 e 2003, nos valores, respectivamente, de R\$ 79.062,71, R\$ 14.450,00 e R\$ 3.000,00, correspondendo a 50% (cinquenta por centos) dos valores creditados, por se tratar de contas correntes conjuntas com Nelson Linhares Vianna, filho da Recorrente.

Em seu recurso, alega a interessada que existem razões de fato e de direito suficientes para fins de provimento do presente apelo, com o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração, quais sejam:

- a Recorrente, através de seu Representante Legal, comprovou mediante intimação da Receita Federal que existem fatos sendo discutidos no processo de inventário do Sr, Edgard Linhares e que, da mesma forma, as receitas objeto de autuação correspondem a depósitos vinculados a proventos de aposentadoria;*
- A Recorrente não é responsável pela omissão de receitas tributáveis, ainda que se tratasse de co-titular em conta bancária nas quais as receitas circularam, eis que se trata de infração praticada pessoalmente por Nelson Linhares Vianna;*
- A Recorrente está sendo autuada por ter Nelson Linhares Vianna exercido fraudulentamente a sua representação perante a Receita Federal;*

- Ainda que a Recorrente fosse responsável na autuação, a mesma não sustenta porque amparada em "presunções simples";
- Também no caso de admitir absurdamente a responsabilidade da Recorrente, a autuação também não se sustenta no ano-calendário 2000, eis que naquele tempo inexistente norma geral de Direito Tributário que permitisse a quebra injustificada do sigilo bancário e fiscal dos contribuintes."

Como se vê, pretende a Recorrente, opondo-se ao contido no acórdão recorrido, que não há como desqualificar a responsabilidade integral de Nelson Linhares Vianna, inclusive com apoio no artigo 137, do CTN, uma vez que o mesmo foi o único beneficiário dos rendimentos derivados das arditosas manobras praticadas, em caráter fraudulento, aplicando-se, na hipótese o Enunciado nº 13 da Súmula deste Colegiado, no sentido de que "Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção".

Como já demonstrado ao longo deste processo estamos a analisar depósitos bancários oriundos da conta em que o hoje Espólio de Maria Bittencourt Linhares tinha em conjunto com seu filho.

Tais lançamentos dizem respeito aos anos calendários de 2000 a 2003.

Diante dos elementos dos autos, este Relator não pode ter outro entendimento sendo o de dar integral provimento ao presente Recurso do ora Espólio de Maria Bittencourt Linhares. Vejamos o porque.

Ora, o simples compulsar dos autos permite aferir que Maria Bittencourt não tinha qualquer capacidade para gerir qualquer conta corrente em qualquer Banco, ou seja, seu estado de saúde mental já estava de tal forma se deteriorando que a mesma não mais poderia impedir os fatos os quais embasaram a presente autuação.

A prova nos autos é farta e robusta. Basta uma leitura do Laudo Pericial de fls. 310/322, assinado pelo Dr. André Astete, expert nomeado pelo D. Juízo da 8ª Vara Cível de Curitiba, elaborado para fins de instrução de Ação de Interdição n.º 380/05, para perceber que já há elementos suficientes para formar a minha convicção em favor da Recorrente.

Ora, a título elucidativo convém reproduzir alguns trechos do referido Laudo Pericial para demonstrar a extensão e os efeitos da doença que vitimou a Recorrente:

"Consta dos Autos a declaração do Dr. Ary Leon Jurkievica, que fora geriatra da Sra. Maria por 5 anos, onde o mesmo diagnosticou demência em junho de 2000 " E mais:

"O exame dos autos e a entrevista pericial apontam demência na data da entrevista, sendo possível afirmar que tal condição é plenamente constituída em 2001, havendo sinais sugestivos já em junho de 2000."

"Não há documentação que apóie a hipótese de estado demencial antes dessa data, sendo a primeira suspeita diagnóstica documentada em junho de 2000. Temos somente documentação clara da presença de demência, com sua gravidade quantificada a partir de agosto de 2001. Apenas de ser muito provável que a demência já ocorresse em 2000, e que o declínio cognitivo tenha se iniciado ainda antes, ..."

"O escore de 17 no MEEM é sugestivo de demência, independentemente de sua causa, e a alteração do spect é compatível com quadros demenciais como o Alzheimer, bem como pode ser observado em depressões graves, catatonias, entre outras condições, todas patológicas. No entanto, independente de sua especificidade, os achados do spect e o baixo desempenho na avaliação cognitiva são compatíveis e reforçam a tese de demência em desenvolvimento já em 2000."

"Sim, a pessoa demenciada é vulnerável a ação de má índole alheia".

Ou seja, das respostas e conclusões apresentadas no referido Laudo de fls. 310/322, conclui-se que a manutenção de qualquer infração, seja de qualquer ordem, contra a Sra. Maria Bittencourt Linhares a partir de 2000 representa uma agressão ao bom senso.

Não custa lembrar que há sentença judicial corroborando o entendimento do laudo acima destacado, juntada à fls. 323/325 destes autos. O artigo 1.773 do Código Civil estabelece que a sentença de interdição produz efeitos a partir de sua prolação, independentemente da existência de recurso, ou seja, há uma preocupação em se resguardar e defender o interditado dos efeitos dos seus atos, ainda que pretéritos, como se voltasse no tempo para passar uma borracha nas consequências dos fatos juridicamente imputáveis.

Ora, todos nós sabemos que a doença de Alzheimer é cruel e debilita gravemente pessoas de idade mais avançada.

No caso dos autos, a Recorrente, obviamente, não tinha como ter controle de sua conta, sendo certo que sofrera com a manutenção de terceiros, no caso, seu filho Nelson Linhares Vianna. Devendo este ser o único a ser responsabilizado pela infração em análise.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/96, sabiamente estabeleceu no parágrafo 5º, inciso II, a possibilidade de se eleger terceiro como titular de conta quando evidenciada a interposição de pessoa. Esta, justamente, a hipótese dos autos.

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.

(...)

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002). (destaque meu)

Importante lembrar, ainda, que o ato jurídico, como regido pelo Código Civil, exige sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Faltando qualquer destes requisitos, o ato não produz quaisquer efeitos jurídicos e, os tributários não se excluem dessa regra geral de direito.

O artigo 126 do Código Tributário Nacional, o qual cuida da capacidade tributária, estabelecendo que essa se aplica, independentemente da capacidade civil. Este Relator ousa discordar desse entendimento.

Se a pessoa não tem capacidade civil para gerir os mais pequenos atos do cotidiano, tais como movimentar dinheiro em conta, não pode, conseqüentemente, ter capacidade tributária, especialmente quando a hipótese de incidência contempla a ação direta do sujeito passivo da obrigação tributária, como no caso dos autos (tributação sobre depósitos bancários).

Logo, segundo se extrai do Laudo Pericial de fls. 310/322, se a Recorrente, já em 2000, apresentava sinais clínicos de incapacidade mental, como pôde a Autoridade Lançadora desconsiderar essa clara situação de fato exposta nos autos, considerando-a apta somente para fins tributários. Não faz sentido algum!!!

[...]

Portanto, diante de todos os argumentos trazidos no Recurso Voluntário e da total incapacidade da Recorrente, atestada clinicamente desde o ano de 2000, dúvidas não existem quando ao provimento do presente Recurso haja vista que a mera cotitularidade da conta não enseja à manutenção da infração em análise.

Assim, ante a excludente do parágrafo 5º, inciso II, do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, oriento o meu voto no sentido de dar integral provimento ao presente Recurso para declarar inexistentes as infrações tributárias imputadas ao Espólio ora Recorrente.

Conforme exposto no relatório, por meio do Recurso Especial, a Fazenda Nacional busca reformar o entendimento do acórdão recorrido, por entender que o mesmo deu

provimento ao recurso voluntário, com fundamento legal na excludente contida no §5º, do inciso II do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Aduz que o relator do acórdão, que a pessoa que não tem capacidade civil para gerir atos do cotidiano não pode, consequentemente, ter capacidade tributária especialmente quando a hipótese de incidência contempla a ação direta do sujeito passivo da obrigação tributária, como no caso dos autos (tributação sobre depósitos bancários).

A recorrente alega que o entendimento acima exposto divergiu daquele proferido no Acórdão nº 3402-00.145, cuja ementa dispõe que a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas naturais. Destaca que, enquanto a decisão atacada afastou a aplicação do art. 126 do CTN, o paradigma colacionado fundamentou-se exatamente nesse dispositivo legal para considerar ser o contribuinte parte legítima para figurar no pólo passivo da relação tributária.

Para tanto apresenta como paradigma o acórdão 3402-00.145, de 02/06/2009, proferido nos autos do processo nº 10580.010784/2006-58 e assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002 AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO - ILEGITIMIDADE PASSIVA - MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME PRÓPRIO - LANÇAMENTO NO TITULAR DA CONTA - Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, quando restar comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome próprio, para efetuar a movimentação de valores tributáveis, situação que torna lícito o lançamento sobre o próprio titular da conta.

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA - A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais,

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados, no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

ALEGAÇÃO DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - Sendo o contribuinte co-titular das contas bancárias cujas remessas foram consideradas como dispêndios/aplicações na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, e não constando dos autos comprovação, hábil e idônea, que demonstre a que título foram efetuadas estas movimentações, é de se manter a proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada um dos titulares,

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano calendário

, ORIGENS DE RECURSOS - DISPONIBILIDADES - SALDO BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento, As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal, A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em conta de titularidade do contribuinte no exterior não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.4301 de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Contudo, o mero trecho da ementa apresentado para argumentar a necessária revisão do julgado, não é capaz de demonstrar a similitude fática capaz de observar o preenchimento dos requisitos de admissibilidade. Para tanto, faz-se necessário, trazer trechos do acórdão paradigma, senão vejamos:

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 07/12/06, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fis. 07/10), com ciência através de AR, em 11/12/06 (fis 201),

exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 375.334,22 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2002, correspondente ao ano-calendário de 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado abaixo e descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração capitulada nos artigos 10 ao 3º e §§, da Lei nº 7,713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8,134, de 1990 e artigo 1º, da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fis, 11/23) entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente fiscalização decorre da Representação Fiscal IV 03056/05 da Equipe Especial de Fiscalização Fartaria SRF nº 463/04 que, no curso dos seus trabalhos, **identificou diversas operações de movimentação de divisas no exterior ordenadas pela Sra, Selenide da Silva, CPF 397.008.875-53, à margem do Sistema Financeiro Nacional, no período de outubro de 2001 a outubro de 2002. Essa senhora, à época das transferências, era empresária do contribuinte acima qualificado e os recursos movimentados pertenciam a ambos, como será demonstrado neste termo;***
- que tais investigações levaram à identificação dessas e de outras operações realizadas por diversos contribuintes nacionais que enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior, utilizando-se de contas ou subcontas mantidas no "IP Morgan Chase Bank pela empresa "Beacon Hill Service Corporation", que representava doleiros brasileiros e/ou empresas "off shore" com participação de brasileiros;*
- que com a chegada dos documentos ao Brasil, trazidos pela autoridade policial o Juízo da 2ª Vara Federal de Curitiba — PR proferiu decisão em 20/04/2004 na qual autorizou a sua disponibilização à Secretaria da Receita Federal, ao Banco Central e a COAF;*
- que dentre as inúmeras ordens de pagamento identificadas pelo INC, as 12 (doze a seguir relacionadas foram ordenadas pela Sra.. Selenide da Silva, perfazendo um total de U\$ 491.731,00;*
- que esses recursos foram debitados das contas nº 9072262 e nº 10913001, cadastradas no "Bank Boston International", ambas de titularidade da Sr.ª Selenide da Silva, e creditados na conta "Midler Copr, S/A", nº 530,765.055, do "IP Morgan Chase*

Bank", conforme descrito no documento "Operações da Representação Fiscal nº 03056/05", que é um espelho extraído do arquivo magnético disponibilizado pela promotoria americana e que contém outros dados relativos às citadas transferências;

- que convém ressaltar que a conta nº 9072262, a partir da qual foram movimentados US\$ 313,731,00, também pertencia a Sra Azoilda Lopes Bomfim, mãe e representante do Sr. Leandro do Bomfim, que era menor de idade na época e verdadeiro beneficiário das transferências, juntamente com a Sra. Selenide da Silva;

- que, em 2900502006, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal IV 002, que solicitava a comprovação da origem dos recursos transferidos para a conta "Midler Corp. S/A" ri.º 530.765.055 do "JP Morgan Chase Bank", relacionados no documento "Operações da Representação Fiscal 03056/05, a Sra. Selenide da Silva encaminhou correspondência na qual informou que:

na época da ocorrência da movimentação financeira no exterior, ela "ernpresariava os interesses profissionais do Jogador de Futebol de nome Leandro do Bomfirn";

os valores transferidos referiam-se ao pagamento, efetuado no exterior, relativo à operação de venda do citado jogador para um clube estrangeiro;

a conta if 9072262 do "Bank Boston International" era conjunta, possuindo como titulares, além dela própria, a Sra. Azoilda Lopes Bomfim, CPF 185.071.825-34 (mãe do jogador), e o Sr Leandro do Bomfim, CPF 828.646.595-49.

- que, vale ressaltar que, com a sua resposta, a Sra. Selenide confirmou a existência da conta-corrente riº 9072262 do "Bank Boston International" e informou a respeito da sua cotitularidade, além de ter apresentado contratos que demonstraram o vínculo empresarial entre ela e o Sr Leandro do Bomfim, segundo o qual ela fazia jus ao recebimento de valores correspondentes aos percentuais de 40% sobre a venda do jogador e 15% sobre os demais contratos desportivos por ele firmados;

- que a fim de investigar a participação das pessoas apontadas como cotitulares da conta-corrente nº 9072262 do "Bank Boston International" nas operações de movimentação de divisas efetuadas no exterior, esta fiscalização intimou individualmente, em 31/07/2006, via postal, o Sr. Leandro do Bomfim e a Sra. Azoilda Lopes Bomfim. O Termo de Intimação Fiscal encaminhado a cada um deles possuía o mesmo teor e solicitava explicações quanto à finalidade e forma de operação da conta, bem como os extratos bancários do período e a comprovação da origem dos valores dela transferidos para a conta "Midler Corp. S/A" nº 530.765,055. Ressalte-se que as citadas intimações foram acompanhadas do respectivo "Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo" em nome de cada intimado;

- que em atenção às intimações lavradas, fbi apresentada uma resposta assinada pelos dois intimados na qual informaram que

Selenide da Silva havia sido agente profissional e procuradora de Leandro do Bornfim durante o período de 01/02/2000 a 07/08/2002 e que, naquela época, ele, por ser menor de idade, era assistido por seus pais.

Alegaram ter sido ludibriados pela agente, que os induzia a assinar documentos dos quais desconheciam o teor e que a Sra. Selenide da Silva, utilizando-se dessas circunstâncias, abriu a referida conta conjunta para facilitar a transferência de ganhos de Leandro, o que gerou uma confusão patrimonial entre a empresária e o jogador;

- que, portanto, com base na resposta e nos documentos apresentados, o Sr. Leandro do Bomfim e a Sra. Azoilda Lopes Bomfim reconhecem que esta última também era proprietária da conta-corrente 9072262 do "Bank Boston International" e que ambas as titulares possuíam autonomia para dispor do numerário nela depositado. Reconhecem, também que o verdadeiro co-proprietário da conta-corrente era o Sr. Leandro Bomfim, pois a Sra. Azoilda Lopes Bomfim atuava apenas como sua representante, emprestando seu nome para a movimentação dos recursos. **Esse fato, além de ter sido afirmado textualmente, pode ser confirmado a partir da análise das características patrimoniais da Sra. Azoilda Bomfim e do seu filho Leandro do Bomfim;**

- que, portanto, os verdadeiros titulares da conta 9072262 e dos recursos nela depositados eram o Sr. Leandro do Bomfim e a Sra. Selenide da Silva. O primeiro, na condição de jogador de futebol transferido para um clube no exterior, e a segunda na condição de agente do atleta, que fazia jus a um percentual de 40% sobre o valor da transferência e a 15% sobre os demais valores por ele percebidos, como demonstram os contratos apresentados a esta fiscalização;

- que cabe ressaltar que o contribuinte não apresentou resposta ao Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 01/11/2006. Assim, a fim de prevenir a decadência dos atos geradores ocorridos em 2001, foi necessário o encerramento parcial desta fiscalização com base nos dados disponíveis até o presente momento;

- que o montante de R\$ 170,000,00, referente a supostos rendimentos sujeitos a tributação exclusiva auferidos pelo contribuinte foi desconsiderado para efeito de cobertura de acréscimo patrimonial. Isso se deveu ao fato de o Sr. Leandro do Bomfim não haver comprovado a veracidade dessa informação, comprovação essa solicitada por intermédio do Termo de Início de Fiscalização, ao qual, decorridos mais de trinta dias do seu recebimento, não foi apresentada nenhuma resposta. Naquele termo havia sido solicitada a apresentação de documentos que comprovassem a origem, a data do efetivo recebimento e a tributação do referido rendimento;

- que a movimentação de divisas no exterior por meio de doleiros e/ou empresas off shore é um artifício empregado por contribuinte pessoas físicas ou pessoa jurídicas que

intencionalmente pretendem ocultar do Estado recursos que não foram oferecidos à tributação e/ou provêm de atividade ilícita. Isso ocorre porque, apesar dos poderes e ferramentas conferidos pela Constituição Federal ao estado Brasileiro, há uma grande dificuldade de se controlar as operações efetuadas por meio desse mecanismo ilegal, pois envolvem outros países, muito deles, paraísos fiscais, cujo acesso às informações depende de tratados bilaterais e severa burocracia

[...]

Voto

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de "fluxo financeiro", onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se manter o lançamento efetuado

[...]

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70,235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das remessas efetuadas e dos depósitos efetuados em contas bancárias, devidamente individualizados nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador - BA, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do C'TN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

[...]

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão da não aplicação dos §§ 5º da Lei nº 9.430, de 1996, alteração esta

introduzida pelo artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002. Ou seja, quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à 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 (ilegitimidade passiva),

esta, da mesma forma, deve ser rejeita, pelos motivos que se seguem:

Sustenta o suplicante, que não obstante ter sido um dos titulares da contacorrente cuja movimentação foi objeto de autuação, não teria sido beneficiado pela mesma Sendo que, por si só, este fato justificaria a não tributação em seu nome.

Como visto, no presente processo, o suplicante, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, limitou-se a perfilar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para ele, o lançamento é nulo pelos argumentos que desenvolveu,

[...]

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), o recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que os depósitos bancários realizados em contas bancárias de sua titularidade fossem de fato rendimentos com origem comprovada.

Analizando-se os autos, verifica-se que a movimentação é notória e de certa forma até reconhecida pelo próprio contribuinte, quando tenta de todas as formas vincular documentos a operações realizadas pela Sra. Selenide da Silva (Procuradora e agente há época dos fatos), carecendo, entretanto, no seu bojo, definir com exatidão valores que realmente expressem com clareza a espécie de procedimento realizado,

[...]

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo o que, "lato sensu", todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo., As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade :fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento., Na perquirição do fato de

relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado.

Assim sendo, entendo que está correta eleição do sujeito passivo, tendo em vista que Leandro do Bomfim (o autuado) foi responsável pela administração de suas contas correntes, praticando ou deixou que praticassem em seu nome as transações levantadas e não houve, por parte do interessado, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável o fato, restam alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária,

Quanto à argumentação de que por ter sido menor de idade na época do fato gerador não poderia ser responsabilizado pelo débito tributário. Neste ponto cabe recordar o que dispõe o artigo 126 do CTN, que prescreve que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais.

Ora, como no direito comum, o CTN entende como capacidade a aptidão jurídica de alguém para, por si próprio, exercer direitos ou cumprir obrigações. Assim, pode ser capaz de obrigações tributárias aquele que, pelo Direito Civil ou Comercial, é um incapaz de praticar, por si próprio, atos jurídicos., Capacidade é a aptidão para alguém contrair direitos e obrigações. Na ordem civil, distingue-se capacidade de fato (a aptidão para utilizá-los e exercê-los por si mesmo) e capacidade de direito (é a capacidade que todo ser humano tem para ser sujeito de direitos e obrigações). A capacidade jurídico-tributária referida no Código Tributário Nacional diz respeito à responsabilidade passiva, isto é, de alguém compor o pólo passivo da relação jurídica tributária.

*Deste modo, havendo a concretização da hipótese prevista abstratamente na lei, surge a obrigação tributária e o sujeito passivo terá de arcar com ela, ainda que não tenha discernimento para compreender a sua ação. Ou seja, para ser contribuinte, responsável ou obrigado por dívida fiscal, o CTN, no art. 126, afasta as regras de capacidade civil das pessoas naturais, **Assim, se** alguém auferir determinada renda, deverá pagar imposto à União, independentemente de dispor ou não capacidade para realizar os atos da vida civil por si próprio., A norma jurídica incidirá infalivelmente sobre todos aqueles que se encontrarem na situação descrita por ela fazendo surgir a obrigação tributária.*

Após o confronto das duas decisões, deve-se recordar que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), aprovado pela Portaria 343/2015, o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica. Senão vejamos os dispositivos que abarcam a questão:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto.

No presente caso, no período em que ocorreram os depósitos bancários a autuada já era considerada incapaz, tendo sob esse fundamento o acórdão recorrido afastado a sua responsabilidade. Já no paradigma, demonstrou-se não apenas ser o autuado co-titular da conta, tendo beneficiado-se dos valores depositados, porém questionava sua incapacidade para responder por ser menor a época dos fatos. Note-se que tratam-se de situações fáticas dispares, inviabilizando o conhecimento do recurso especial.

Aliás, se observamos trecho do despacho que rejeitou os embargos, fica ainda mais claro que as peculiaridades do caso é que levaram a exclusão da titularidade pela responsabilidade sobre os depósitos bancários:

Segundo a Embargante estaria o Julgador fazendo o mesmo que declarar a inconstitucionalidade do mencionado artigo 126 do CTN, o que lhe é vedado por razões legais e regimentais.

Indo direto ao ponto, cabe frisar que os Embargos ora analisados carecem de motivação e, ainda, não guardam qualquer respaldo legal.

Não há se falar em obscuridade quando o acórdão apresenta todos os fundamentos que resultaram no afastamento, in casu, do que determina o artigo 126 do CTN.

Porém, em momento algum se propôs a inconstitucionalidade do referido artigo e sim, tão somente, que neste processo ele não deveria ser aplicado em função dos claríssimos fatos veiculados ao longo da lide e resumidos no acórdão.

Ora, estamos analisando autuação com base em depósitos bancários, ou seja, lançamento lastreado na presunção legal do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Por esse motivo, não é difícil compreender que uma pessoa interdita, ou seja, que não goza plenamente de capacidade civil para administrar a sua vida financeira, não pode ser vitimada pela presunção do artigo 42 da referida Lei n.º 9.430/96, o que seria uma crueldade.

Ademais, cabe lembrar que o acórdão concluiu pela aplicação e conseqüente excludente do § 5º, inciso II do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Isto posto, considerando que o Colegiado paradigmático não analisou a matéria sob o mesmo prisma da turma, entendo que estamos diante de situações fáticas distintas o que impedem o conhecimento do presente recurso especial.

Conclusão

Nacional. Face o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.