



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

Processo n° 11543.000476/2004-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-02.002 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria IRPF
Recorrente MARIA LUIZA TIBÉRIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL TRAZIDA EM ADITAMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE TRATÁ-LA COMO DOCUMENTO NOVO, POIS SE TRATA DE DOCUMENTO QUE DEVERIA TER SIDO ACOSTADO AOS AUTOS PELA AUTORIDADE LANÇADORA.

Apesar de o art. 16, § 4º, “a” a “c”, do Decreto nº 70.235/72 asseverar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, com exceção das hipóteses estampadas nas alíneas citadas, tal dispositivo legal não pode ser aplicado ao presente aditamento do recurso voluntário, pois o pretenso documento novo juntado aos autos foi a declaração de ajuste anual do ano-calendário 1998, do esposo da recorrente, na qual esta figurou como dependente, associado as cópias dos DARFs de pagamentos do imposto a pagar apurado na referida declaração, documentos estes que deveriam ter sido acostados aos autos pela própria autoridade lançadora, em decorrência de seu poder-dever de instrução do processo administrativo fiscal, porque já estavam nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e eram necessários para definição da higidez do lançamento.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

“Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e 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. 9.430, de 1996 (Acórdão nº 104-22.619, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann)”.

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)”. Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 25/05/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face da contribuinte Maria Luiza Tibério, CPF/MF nº 420.642.797-68, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 30/01/2004, auto de infração (fls. 481 e seguintes), com ciência pessoal em 09/02/2004 (fl. 482), referente a fatos geradores do ano-calendário 1998. Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 1.006.133,05
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 1.509.199,57

À contribuinte foi imputada uma omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 1998, no montante de R\$ 3.674.374,74, conduta essa apenada com multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o imposto lançado.

A presente ação fiscal foi precedida por outra iniciada em 30/03/2001 e encerrada em 15/04/2002, em decorrência de decisão liminar proferida no Mandado de Segurança nº 2001.50.01.006803-0, distribuído à 2ª vara da Seção Judiciária Federal de Vitória (ES), quando a autoridade judiciária entendeu faltar competência ao fisco para intimar o contribuinte a apresentar os dados bancários do ano-calendário sob fiscalização, bem como exigir que ele comprovasse a origem dos depósitos bancários (fls. 15, 16, 28 a 31). De ressaltar-se que a ação fiscal primitiva teve origem na incompatibilidade da movimentação financeira da contribuinte em face das informações que tinha dela a Receita Federal, pois a fiscalizada teria apresentado declaração anual de isento no ano auditado (Termo de Verificação e Constatação Fiscal - fl. 474).

Denegada a segurança no feito judicial por decisão de 03/04/2002 (fls. 70 a 79), a ação fiscal foi reiniciada, quando a contribuinte foi novamente intimada a trazer aos autos seus extratos bancários do ano-calendário 1998, bem como justificar a origem dos depósitos bancários respectivos, conforme Termo de Intimação de 12/02/2003 (fl. 82). Pelo que consta dos autos, houve dois pedidos de prorrogação (fls. 84 a 86), sem registro de posterior atendimento à intimação.

Ocorre que, no bojo do processo judicial nº 2001.50.01007219-6, autuado na 2ª Vara Federal de Vitória (ES), em decisão de 03/12/2002, foram estendidos os dados bancários da investigada, aqui fiscalizada, em prol da Receita Federal (fls. 80, 387 a 395). Aí, em 03/11/2003, a fiscalização teve acesso aos autos do inquérito policial que deu origem ao processo acima, quando foram obtidas cópias dos dados bancários da fiscalizada no ano-calendário 1998, em conta da Caixa Econômica Federal (fls. 98 a 107 – dados cadastrais; fls.

108 a 232 – extratos bancários; fls. 233 a 378, 406 a 412 e 430 a 439 - comprovantes de débitos).

Em 05/11/2003, a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar a origem dos depósitos bancários ocorridos no ano de 1998, na conta nº 1017226-5, da agência 0590, da Caixa Econômica Federal (fls. 379 a 383). Alegando em primeiro lugar que não tinha recebido cópia da decisão judicial que quebrou seu sigilo bancário e depois que tal decisão não autorizaria o fisco a utilizar seus dados bancários para fins de verificação fiscal, a contribuinte não atendeu a intimação.

Considerando que a contribuinte não comprovou a origem dos depósitos bancários da conta auditada, a autoridade fiscal se valeu da presunção de rendimentos estampada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, imputando-a os depósitos de origem não comprovada como rendimentos omitidos, com as razões que se seguem (fls. 477 e 478):

Durante o ano de 1998 Maria Luiza Tibério utilizou os recursos depositados na conta mantida na Caixa Econômica Federal para diversas finalidades. Com efeito, ao examinarmos os cheques emitidos e outros documentos de débitos constatamos a existência de pagamentos mediante cheques nominativos emitidos pela fiscalizada para diversas pessoas físicas e jurídicas, inclusive para pagamentos de duplicatas não identificadas.

Alguns cheques são nominativos às empresas Águia Branca Cargas Ltda. Dessa empresa obtivemos a comprovação de que Maria Luiza Tibério pagou com recursos de sua conta bancária faturas emitidas pela Águia Branca Cargas Ltda contra as seguintes empresas:

Malharia Luiza Ltda — fls. 414; 422 e 426;

- Malharia Colmeia Ltda — fls. 415 e 424;

- Reluza Comércio Ind. e Repres. Ltda — fls. 416; 419 e 42

- Malharia Linhares Ltda — fls. 421.

Outra empresa que recebeu cheques de Maria Luiza Tibério foi uma denominada Malharia Bete Ltda sediada em São Paulo. Dessa empresa obtivemos a comprovação de que Maria Luiza Tibério pagou também com recursos de sua conta bancária mercadorias destinadas à empresa Malharia Luiza Ltda da qual é titular — fls. 441/473.

O comando do artigo 42 da lei 9430/96 é no sentido de que cabe ao titular da conta comprovar a origem dos recursos utilizados para alimentar a conta bancária ficando caracterizada presunção de omissão de rendimentos no caso de desatendimento.

Todo o esforço foi envidado para que Maria Luiza Tibério comprovasse a origem dos recursos utilizados em sua movimentação bancária de forma que o fisco pudesse verificar a regularidade no cumprimento de eventuais obrigações tributárias. Todavia a contribuinte utilizou-se de todos os meios para eximir-se de tal obrigação.

Transcorrido todos os prazos concedidos sem que a fiscalizada comprovasse a origem dos depósitos/créditos restou caracterizada a prática de omissão de rendimentos como dispõe o artigo 42 da Lei 9430/96 adiante transcrito: (...)

Ao imposto apurado foi vinculada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, com o seguinte fundamento (fl. 480):

Como ficou demonstrado, Maria Luiza Tibério utilizou ao longo do ano de 1998, conta bancária e nela movimentou expressivo volume de recursos financeiros decorrentes de atividades não identificadas.

A Lei 4.502, de 30.11.64, em seu art. 72 define fraude como sendo 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Está claro que a fiscalizada agiu com a intenção de fraudar o fisco deixando de declarar informações relativas a seus rendimentos eximindo-se do pagamento do imposto devido.

Impõe-se, portanto, a aplicação do inciso II, art. 44 da Lei 9430/96 adiante transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - II - Cento e cinquenta por cento nos casos de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 3ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro (RJ), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 5249, de 21 de maio de 2004 (fls. 538 e seguintes).

A contribuinte foi intimada da decisão acima no endereço da Rua Nilton Balestreiro, nº 55, Campo Grande, Cariacica (ES), tendo a correspondência retornado ao remetente (fls. 554 a 556). Ato contínuo, houve a ciência editalícia, com edital afixado na ARFB-Cariacica – ES (fl. 577).

Não apresentado recurso voluntário, lavrou-se o termo de preempção, com inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa da União (fls. 582 a 585).

A contribuinte alegou que havia sido intimada em endereço já superado, conforme informações prestadas em suas DIRPF e também conforme endereço correto utilizado em Termos pela própria fiscalização, argumento não acatado pela autoridade

preparadora, mas que logrou êxito junto à Terceira Turma Especializada do TRF-2ª Região, no bojo da apelação cível manejada no bojo do processo nº 2005.50.01.005035-2, que determinou a reabertura de prazo recursal para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Daí, a contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 08/07/2008 (fl. 652). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 25/07/2008 (fl. 653).

No voluntário, a recorrente alega, em síntese, que:

- I. considerando o prazo decadencial quinquenal contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN, encontra-se extinto o crédito tributário lançado, pois o contribuinte foi cientificado do lançamento em janeiro de 2004 e o crédito refere-se ao ano-calendário 1998;
- II. seria necessária a autorização judicial para a quebra do sigilo bancário da recorrente, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, hipótese não ocorrida nestes autos. Ademais, os poderes deferidos ao fisco pela Lei nº 10.174/2001 não poderiam alcançar fatos geradores anteriores à publicação desse veículo normativo, como se viu no caso destes autos;
- III. é cediço que depósitos bancários não se subsumem ao conceito de renda, conforme jurisprudência administrativa e judicial, que deveria ter sido seguida pela decisão recorrida.

Em 09/02/2012, o recorrente apresentou petição, aditando suas razões recursais, nos seguintes termos:

- IV. *“de início, cabe a ponderação de que a juntada de cópias de declarações de rendimentos e de guias DARF de recolhimento de tributos federais (IRPF), não merecem sofrer arguição de suposta preclusão, eis que, atreladas ao primado da verdade material, há as regras dos artigos 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784. No presente caso, é certo que a fiscalização tinha acesso (e deveria ter anexado) às declarações prestadas pela contribuinte”;*
- V. o lançamento é insubsistente em sua materialidade econômico-jurídica, pois sequer utilizou as verificações padrão em lançamentos por meio de depósitos bancários, como a exclusão das entradas e saídas instantâneas, resgates de investimento, transferências entre contas de mesma titularidade, sendo que inúmeros créditos foram seguidos de débitos em momento seguinte, em valores idênticos ou quase, a indicar a impertinência de se considerar a disponibilidade jurídica de tais valores em prol da recorrente. Ademais, a própria fiscalização consignou no termo de verificação fiscal a causa dos diversos depósitos, com envolvimento de empresas do grupo familiar da recorrente, que por questão operacional, passavam pela conta corrente auditada, sendo certo que caberia a fiscalização aprofundar as verificações junto às empresas e não se valer da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96;
- VI. no brevíssimo trecho do TVF que motivou a qualificação da multa de ofício, vê-se que a cominação estava ancorada no trânsito de vultosos

valores em conta corrente, que não são prova de ilícito penal, e “*Aferidas as razões pelas quais valores simplesmente transitaram por sua conta, é de se concluir, com razoável margem de segurança, que não houve conduta dolosa da Recorrente no sentido de ocultar rendimentos tributáveis. Não eram rendimentos tributáveis, e nada foi falseado em sua declaração (conjunta) de ajuste anual*”;

- VII. a decadência fulminou o crédito tributário, pois a contribuinte figurou como dependente de seu esposo em DIRPF apresentada ao fisco (em anos anteriores apresentou declaração em conjunto, sendo casada com comunhão universal de bens), com imposto pago, sendo de rigor aplicar a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada da petição acima e ofertou as seguintes contra-razões:

- os documentos apresentados extemporaneamente não se referem a fatos novos ou supervenientes, não se enquadrando em quaisquer das hipóteses permissivas da juntada de documento novo após a impugnação, como previsto no art. 16, § 4º, alíneas, do Decreto nº 70.235/72;
- *1.4 Registre-se, por oportuno, que a declaração de ajuste anual do cônjuge da contribuinte do ano-calendário de 1998 (fls. 704/7) afirma que a contribuinte é sua dependente, não registrando qualquer rendimento recebido pela contribuinte ora autuada, consignando ainda não ser tal declaração conjunta. Assim, escoreita a afirmação do Fisco no sentido de que a contribuinte não declarou receber quaisquer rendimentos no ano em questão, o que leva à conclusão de não ter havido pagamento parcial do tributo para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN na contagem do prazo decadencial, não devendo ser acolhido o pleito da contribuinte de considerar tal regra. 1.5 Quanto ao demonstrativo de valores creditados e debitados na mesma data (fl. 698), não há qualquer coincidência de valores, como quer fazer crer a contribuinte ao asseverar que há valores idênticos creditados ou debitados no mesmo dia (fl. 687). 1.6 Conclui-se, portanto, que houve a preclusão do direito da contribuinte à apresentação de novas provas documentais, ex vi do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, de sorte que os documentos de fls. 685-725 não devem ser conhecidos, em conformidade com a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, in verbis: (...)*”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que a contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 08/07/2008 (fl. 652), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 25/07/2008 (fl. 653), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 07/08/2008, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Antes de tudo, deve-se discutir a pertinência da apreciação dos documentos juntados na petição apresentada em 09/02/2012.

Apesar de o art. 16, § 4º, “a” a “c”, do Decreto nº 70.235/72 asseverar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, com exceção das hipóteses estampadas nas alíneas citadas, creio que o dispositivo legal em foco não pode ser aplicado ao caso vertente. Explica-se.

Primeiramente, não me parece que a planilha com o registro dos valores debitados e creditados na mesma data possa ser encarada como um documento novo, pois se trata de mera planilha, que apreendeu informações dos autos (dos extratos), servindo apenas para deduzir uma linha argumentativa, hipótese que poderia ser feita até em memoriais.

Já o segundo documento novo juntado aos autos seria a declaração de ajuste anual do ano-calendário 1998, do esposo da recorrente, na qual esta figurou como dependente, associado às cópias dos DARFs dos pagamentos do imposto a pagar apurado na referida declaração.

Não vislumbro a declaração de ajuste anual do ano-calendário 1998 (e DARFs respectivos), do cônjuge da recorrente, na qual esta figurou como dependente, como documento novo, pois se trata de documento que se encontra no seio da Administração Tributária, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, e que necessariamente deveria ter instruído os autos, providência que deveria ter sido tomada pela própria autoridade autuante, pois é sabido que a declaração de ajuste do ano auditado é um elemento fundamental para verificar a higidez do lançamento que vier a cobrar eventuais diferenças de IRPF.

Dessa forma, não tenho qualquer dúvida em afirmar que era dever da autoridade lançadora ter juntado aos autos a declaração de ajuste anual em debate, dentro de seu poder-dever de instruir o processo administrativo fiscal, pois se trata de documento fundamental para apreciação da materialidade do lançamento e que se encontrava nos sistemas da RFB. Aqui, tem aplicação o art. 29, § 1º, da Lei nº 9.874/99 (*As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias. § 1º O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo*), estatuto aplicado subsidiariamente ao PAF (art. 69 da Lei nº 9.784/99), que discrimina as atividades instrutórias dos órgãos da Administração.

Aceitar que a declaração de ajuste anual apresentada ao fisco como um documento novo, implicaria que sequer esta Turma de Julgamento poderia converter o julgamento em diligência, para juntada de declaração de ajuste, fato completamente desarrazoado, pois não se pode negar aos autos os documentos necessários à decisão administrativa e que já se encontram no seio da Administração.

Com as considerações acima, entendo que se devem apreciar os documentos trazidos na petição apresentada pelo recorrente em 09/02/2012.

Superada a preliminar acima, antes de adentrar no mérito, mister apreciar a prejudicial da decadência, iniciando pela pertinência, ou não, da qualificação da multa de ofício, que pode impactar a aplicação da regra legal decadencial.

Ao imposto apurado foi vinculada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, com o seguinte fundamento (fl. 480):

Como ficou demonstrado, Maria Luiza Tibério utilizou ao longo do ano de 1998, conta bancária e nela movimentou expressivo volume de recursos financeiros decorrentes de atividades não identificadas.

A Lei 4.502, de 30.11.64, em seu art. 72 define fraude como sendo 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Está claro que a fiscalizada agiu com a intenção de fraudar o fisco deixando de declarar informações relativas a seus rendimentos eximindo-se do pagamento do imposto devido.

Antes de tudo, a jurisprudência do CARF tem colocado balizas para a qualificação da multa de ofício, notadamente quando a autuação é estribada em mera omissão de receitas ou rendimentos, o que terminou se cristalizando na **Súmula CARF nº 14**: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”. Assim, se a mera omissão de receitas ou rendimentos não autoriza a qualificação da multa de ofício, quando se desnuda o fato gerador do imposto, muitos menos se permite no caso de mera presunção de omissão de receitas ou rendimentos, com fato gerador presumido, exceto se restar demonstrado um *plus* doloso na conduta do agente, como por exemplo:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação de conta bancária;
- conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 104-20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (Acórdão nº 102-47.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheira Silvana Mancini Karam);
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);
- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão

governamental (Acórdão nº 101-93.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);

- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 102-48.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

Qualificar a multa para o caso dos autos seria equiparar a conduta da autuada, além dos casos acima citados, às seguintes hipóteses: emissão de nota fiscal inidônea ou calçada, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, falsidade documental ou ideológica, utilização de notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), subfaturamento na exportação, superfaturamento na importação. Ora, este não pode ser o melhor entendimento.

No caso destes autos, não restou comprovado qualquer das condutas dolosas acima, sendo que a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício de forma lacônica, dando a entender que a mera movimentação de expressivo volume de recursos financeiros decorrentes de atividades não identificadas justificaria a qualificação. Claramente se percebe até uma ausência de fundamentação do porquê da qualificação da multa de ofício. Ademais, no próprio TVF, há clara indicação de que parcela dos recursos movimentados tinha origem em empresa de titularidade da recorrente, como se viu no excerto transcrito no relatório deste Acórdão (vide fls. 477 e 478, dos autos), a indicar que a movimentação dos recursos não provinha de atividades desconhecidas da autoridade lançadora.

Parece claro que não houve um *plus* doloso na conduta do contribuinte, que, não justificando a origem dos depósitos bancários, já sofreu o ônus da presunção plena do art. 42 da Lei nº 9.430/96, não havendo, assim, qualquer justificativa para qualificar a multa de ofício lançada, sendo de rigor reduzi-la do percentual de 150% para 75% sobre o imposto apurado.

Por fim, como exemplo da jurisprudência do CARF que rejeita a qualificação da multa de ofício, como no caso aqui em discussão, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 104-22.619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, *verbis*:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

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 - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e 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. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido. (grifou-se)

Com as considerações acima, deve-se desqualificar a multa de ofício lançada, reduzindo-a para o percentual ordinário de 75% sobre o imposto lançado.

Agora se passa a apreciar o pedido decadencial.

Primeiramente, faz-se breve menção à tradicional jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF sobre a matéria decadencial.

Entendia-se que a regra de incidência de cada tributo era que definia a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribuísse ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amoldar-se-ia à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dar-se-ia na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento, e, no caso de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial tinha assento no art. 173, I, do CTN. Este era o entendimento aplicado ao lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica sujeito ao ajuste anual.

Assim era pacífico no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física e jurídica sujeito ao ajuste anual amoldar-se-ia à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; e 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

O entendimento acima também veio a ser acolhido pelo CARF a partir de 2009, quando este Órgão substituiu os Conselhos de Contribuintes.

Entretanto, veio a lume uma alteração no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no DOU em 22.12.2010), que passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II do RICARF). E o Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), confessou uma tese na matéria decadencial diversa do CARF, como abaixo se vê, sendo de rigor aplicá-la nos julgamentos da segunda instância administrativa.

Dessa forma, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, apreciou-se o Recurso Especial n.º 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o julgado submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,

sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de inoccorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

No caso destes autos, para o ano-calendário 1998, entendo que restou demonstrada a existência de pagamento, como se explica a seguir.

O simples fato de a recorrente ter figurado como dependente na declaração de ajuste anual de seu cônjuge, na qual se comprovou a apuração do imposto a pagar, com o pagamento respectivo, não desnatura o fato de que tal declaração pertence ao declarante (esposo) e a todos os dependentes, até porque, nesse caso, o declarante está obrigado a colacionar na dita declaração todos os eventuais rendimentos (tributáveis, isentos/NT e exclusivo na fonte/definitivo) do declarante e dos dependentes (e despesas dedutíveis de todos). Ademais, no caso de cônjuges ou companheiros, casados em comunhão parcial ou universal, esta última noticiada nos autos, os rendimentos de quaisquer deles são rendimentos do casal, não fazendo sentido perquirir se determinado rendimento foi recebido por um ou outro cônjuge. Por fim, a inobservância da marcação de declaração em conjunto pelo cônjuge, para abranger a esposa, aqui recorrente, não pode afastar a conclusão de que a recorrente também apresentou declaração de rendimentos, havendo pagamento de cotas no ajuste anual, devendo, assim, ser aplicado o prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN para o caso em debate.

Assim, como o fato gerador do imposto de renda lançado neste caderno processual se aperfeiçoou em 31/12/1998 (Súmula CARF nº 38: *O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*), o quinquênio decadencial teve início em 1º/01/1999, ultimando-se em 31/12/2003. E como a contribuinte foi cientificada do lançamento em 30/01/2004, forçoso reconhecer que a decadência fulminou a pretensão da Fazenda Nacional.

Reconhecida a decadência, que fulminou o crédito lançado, torna-se desnecessário avançar nas demais defesas de mérito deduzidas pela recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos