



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

Processo n° 13984.001298/2002-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.061 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ CARLOS MATIAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA. FALTA DE INTIMAÇÃO DE TODOS OS CO-TITULARES. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 29.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento por vício material, vencido o Conselheiro EDUARDO DE OLIVEIRA, que declarou a nulidade por vício formal.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro,

Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Wilson Antônio de Souza Correa, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**, ano calendário de 1997, exercício 1998, em 24/04/2003, onde foi exigido o total de **R\$ 43.635,20** a título de imposto, acrescido de multa proporcional no percentual de **150%**, e mais juros de mora calculados pela Selic.

Narra a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento, em seu Termo de Verificação Fiscal, na fl. 64, que constatou a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte regularmente intimado, tendo ainda qualificado a multa de ofício em virtude de "considerar que houve evidente intuito de fraude", acrescentando que o lançamento relativo aos anos de 1998 a 2001 "estava em vias de ocorrer."

O contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ em Florianópolis, decidindo-se pela manutenção do lançamento.

Dessa decisão, o Recorrente foi cientificado em 11/09/2003 (AR na fl. 109) e apresentou recurso voluntário em 10/10/2003 (protocolo na folha 111). Argumentou a decadência do direito de lançar pelo Fisco e, no mérito, que depósitos bancários não se constituíam em "acúmulo de renda", mas em um "fluxo" que, portanto, não seria passível de tributação. Explicou ainda, repetindo a Impugnação, que a origem dos depósitos era o desconto de duplicatas mediante deságio de 4%, apontando uma lista de emitentes e destinatários.

O recurso foi analisado pelo antigo Conselho de Contribuintes, que proferiu o Acórdão 102-46.774, de 19 de maio de 2005, decidindo-se pela não aplicação da multa qualificada de 150% e pela não configuração de "fraude", o que levou à contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN e, conseqüentemente, pelo acolhimento da preliminar de decadência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, na forma do Regimento Interno da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais), aprovado pela Portaria nº 55, de 12/03/1998, defendendo a aplicação da multa qualificada, baseando-se em "omissão dolosa" do contribuinte, e a não ocorrência da decadência, contando o prazo na forma do artigo 173, I do CTN.

Admitido o recurso e apresentadas as contra-razões pelo contribuinte, houve o Acórdão 102-138.381, de 04 de março de 2008, onde a 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso especial da PFN.

Ainda inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no Regimento Interno da CSRF, então aprovado pela Portaria nº 147, de 25/07/2007, interpôs Recurso Extraordinário ao Pleno da Câmara Superior.

Dessa feita, admitido e processado o recurso extraordinário, foi proferido o Acórdão CARF 9900-000.269 - Pleno, de 07 de dezembro de 2011, que, dando-lhe provimento, decidiu por "*afastar a decadência*" para que o processo retornasse à Segunda Seção do Conselho para que fosse efetuado julgamento em relação às "*demais matérias em litígio.*"

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

Destaco que a razão apresentada pela Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento, para a qualificação da multa, foi haver o contribuinte "omitir rendimentos em sucessivos anos", destacando que "*o lançamento referente aos anos-calendário de 1998 a 2001 está em vias de ocorrer.*"

Não é a reiteração de infração que autoriza a qualificação da multa e configura a fraude e o dolo. O contribuinte pode cometer, por exemplo, um erro por três ou quatro exercícios seguidos, até a ação do Fisco.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como "*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.*"

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

"...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa." (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

Transcrevo o entendimento consolidado deste Conselho:

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.

Ademais, especialmente no caso da presunção legal estatuída no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, a jurisprudência deste CARF já assentou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 25 - A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Não vejo nos autos que a Fiscalização tenha logrado êxito ou mesmo empreendido esforço para demonstrar a ocorrência da fraude, baseando-se apenas na "presunção legal de omissão de receita" para configurar esta infração e no "lançamento em vias de ocorrer" de exercícios subsequentes, para dizer que o contribuinte omitira seguidamente rendimentos e, portanto, não estaria configurada a conduta necessária.

Observo ainda que o Contribuinte apresentou justificativa de "desconto de duplicatas" para os valores depositados, com uma lista de notas fiscais, apresentando emitentes, datas e valores, que não foram analisadas individualizadamente pela Fiscalização, que assim se manifestou no Termo de Verificação Fiscal:

O item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 intimava o contribuinte a comprovar a origem dos depósitos efetuados na conta bancária do mesmo. O contribuinte em resposta a esse item, alegou que descontava duplicatas e que os depósitos se referiam ao desconto de duplicatas, conforme fis.50/53. Porém, em relação aos depósitos especificados no Termo de Intimação Fiscal nº 2, o contribuinte nada esclareceu e, portanto, consideramos que o mesmo nada comprovou, com relação a esses depósitos.

O Conselho de Contribuintes, por duas vezes, manifestou esse mesmo entendimento, nestes autos, para desqualificar a multa e entender pela decadência do direito de lançar. (Acórdão de recurso Voluntário e Acórdão de recurso Especial).

Em sede do então admitido Recurso Extraordinário, a Procuradoria da Fazenda trouxe novo argumento. Não mais baseava a contagem do prazo decadência na forma do artigo 173, I, do CTN na ocorrência de fraude, mas na inexistência de "pagamento antecipado", tendo-se em conta o tributo sujeito a lançamento por homologação.

Os fatos (depósitos bancários com origem não comprovada) ocorrerem em 1997, com fato gerador anual em 31/12/1997, a declaração foi apresentada em 30/04/1998 e o lançamento, conforme relatado, deu-se em 24/04/2003.

O Pleno da Câmara Superior acatou então tais alegações, citando o Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, pelo STJ, sendo relator o Ministro Luiz Fux, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (sistemática dos recursos "repetitivos"), assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incoorre, 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 imponível, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Chega-se então às seguintes regras: inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, Art. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, Art. 150, § 4º).

No caso, o contribuinte entregou a declaração de rendimentos (DIRPF/1998) cuja cópia consta da folha 55. Verifico que declarou rendimentos tributáveis recebidos exclusivamente de pessoas jurídicas, no valor de R\$ 16.250,00. Feitas as deduções legais, apurou base de cálculo de R\$ 10.359,00, inferior ao limite legal de isenção, que era de R\$ 10.800,00. Não houve informação de imposto retido na fonte (K, M & O Informática Ltda, CNPJ 01.001.755/0001-73)

Mas, enfim, tal matéria já foi apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e resta observar aquela decisão.

MÉRITO

Observo que nos extratos bancários que constam da folha 10 e seguintes, constam como clientes Luis Carlos Matias e Denisia Maria Zimmerman Matias. Apesar do Termo de Intimação Fiscal para a comprovação da origem dos depósitos ter sido lavrado em 01/08/2002, o Auto de Infração só o foi em 24/04/2003, posteriormente à edição da Medida provisória nº 66, de 2002, que trouxe a seguinte regra, para o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, produzindo efeitos a partir de 1/10/2002)

Temos mais uma vez a jurisprudência consolidada deste CARF:

Súmula CARF nº 29: Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento. (sublinhei)

Em um dos Acórdãos paradigmas que levaram à edição da Súmula acima transcrita, colho, na Ementa, o seguinte esclarecimento:

Acórdão 104-22049, de 09/11/2006

(...) DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA - A partir da vigência da Medida Provisória n.º 66, de 2002, nos casos de conta corrente bancária com mais de um titular, os depósitos bancários de origem não comprovada deverão, necessariamente, ser imputados em proporções iguais entre os titulares, salvo quando estes apresentarem declaração em conjunto. É indispensável, para tanto, a regular e prévia intimação de todos os titulares para comprovar a origem dos depósitos bancários (jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes). (sublinhei)

A DIRPF/1998 foi entregue "em conjunto" pelos co-titulares da conta, figurando Denísia Matias como dependente de Luiz Carlos Matias, então a apuração não poderia mesmo ser efetuada em separado, na proporção de 50% para cada um deles, mas o entendimento assentado na Súmula, de observância obrigatória, é que "na fase que precede ao lançamento, todos os co-titulares deveriam ser intimados para comprovar a origem dos depósitos, sob pena de nulidade do lançamento".

A compreensão acolhida na Súmula CARF nº 29, com a advertência que a ausência de intimação de todos os co-titulares implica a nulidade do lançamento, não faz qualquer exceção à regra do art. 42, caput, da Lei 9.430/96, ou seja, não excetua a nulidade nos casos de contas bancárias cujos co-titulares sejam dependentes na DIRPF uns dos outros. Diferentemente do § 6º do art. 42, que determina o rateio dos valores entre os co-titulares que tenham apresentado declaração de rendimentos separadamente, a Súmula CARF aponta para a necessidade de intimação de todos sem distinção de casos entre aqueles que apresentaram declaração de IRPF individualmente e aqueles declarados como dependentes.

Não verifico nos autos que a Fiscalização tenha observado tal comando, não constando intimação para a co-titular da conta corrente, resposta da mesma ou qualquer referência no Auto de Infração ou no Termo de Verificação.

Adoto ainda, quanto à qualificação do vício que macula o lançamento, o seguinte entendimento, expresso no Acórdão do Conselho de Contribuintes nº 102-48.844, de 05 de dezembro de 2007, e repetido no Acórdão CARF nº 2102-003.161, de 04 de novembro de 2014:

A ausência de intimação, nesta hipótese, vicia o lançamento por erro material em sua construção, vez que se passou a exigir tributo deste sujeito passivo sem qualquer segurança de que a base de cálculo esteja correta, em outras palavras, a construção do lançamento é incorreta porque não identifica a quem pertenciam efetivamente os valores creditados, não existindo segurança quanto à base de cálculo adotada, nem tampouco quanto ao tributo cobrado, situação que enseja a nulidade.

Isso porque o artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (anteriores), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Socorrendo-me na doutrina de Regina Helena Costa:

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo). (COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)

Ora, se houve equívoco e insegurança na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) porque não se intimou todos os co-titulares da conta corrente para a comprovação dos depósitos, o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento. Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na apuração do montante devido.

CONCLUSÃO

Dessa feita, VOTO por **dar provimento ao recurso** para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada