



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

Processo nº 19515.001109/2007-77
Recurso nº 168.431 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.416 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente CARLOS EDUARDO SCHAHIN
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

Ementa:

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O lançamento tributário efetuado nos casos em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação, tem o *dies a quo* deslocado para o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante determinado pela combinação dos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN. ✕

ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA CONSUMADO EM 31/12 DO ANO-CALENDÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 42, §4º, DA LEI 9.430/96.

Sendo certo que o aspecto temporal do IRPF é anual, afigura-se equivocada a interpretação conferida pelo Recorrente ao art. 42, §4º, da Lei n.º 9.430/96. O disposto pelo artigo citado, ao contrário, apenas corrobora o sistema de apuração do IRPF existente desde a edição da Lei n.º 7.713/88, de bases correntes, impondo o dever de antecipar-se o recolhimento do imposto em conformidade com a percepção dos rendimentos ao longo do ano-calendário. Nesse sentido, é preciso lembrar que os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, a partir do confronto entre os fatos-acrécimos e os fatos-decrécimos. O fato, portanto, de a legislação determinar a sujeição dos depósitos à tabela progressiva, portanto, poderia no máximo ensejar uma eventual autuação do contribuinte para cobrança de multa isolada, nas hipóteses em que inexistissem tributos devidos ao final do ano-calendário.

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. A comprovação do uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis

enseja o lançamento sobre o titular de fato, verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, inclusive quando efetuados em conta bancária mantida em nome de interposta pessoa.

INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE PESSOAS. PROCURAÇÃO CONFERIDA COM AMPLOS PODERES PARA OS SUPOSTOS MANDATÁRIOS. BASE DE CÁLCULO. Havendo sido comprovado que a conta-corrente detida junto à instituição financeira no exterior no nome de interposta pessoa era de titularidade efetiva de seus supostos procuradores, faz-se mister a divisão proporcional dos recursos percebidos nas contas bancárias entre todos os beneficiários, consoante determina o §6º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

IRPF. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Os depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse R\$ 80.000,00, não deverão ser considerados para efeito de determinação da receita omitida, nos termos do inciso II do §3º. do artigo 42 da Lei n. 9.430/96.

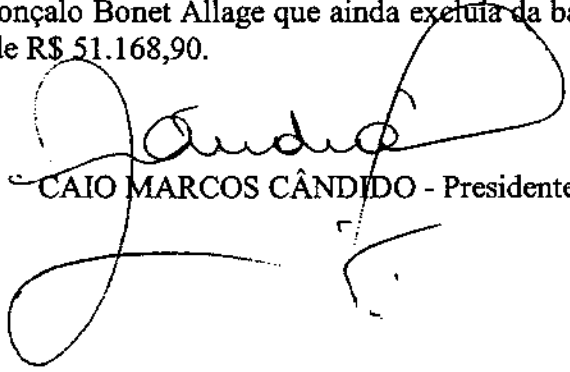
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovando-se o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% previsto na legislação de regência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 5.908,17, no ano-calendário de 2002. Vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage que ainda excluía da base de cálculo, no ano-calendário de 2001, o valor de R\$ 51.168,90.


CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

EDITADO EM: 16 ABR 2010

Participaram, ainda, do julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Robinson Passos de Castro e Silva e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 14 de maio de 2008 contra o acórdão de fls. 185/207, do qual o Recorrente teve ciência em 14 de abril de 2008 (fl. 216), proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, o lançamento, com respectivo auto de infração de fls. 133/135, lavrado em 30 de abril de 2007, em decorrência de apontada omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, ocorrida nos anos-calendário de 2001 e 2002.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 30/04/2007, o Auto de Infração de fls. 133/135, acompanhado dos demonstrativos de apuração de fls. 130/132, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 35.816.973,38, correspondente ao imposto (R\$ 10.794.101,88), multa proporcional (R\$ 16.191.152,81) e juros de mora (R\$ 8.831.718,69, calculados até 30/03/2007), relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, exercícios 2002 e 2003, anos-calendário 2001 e 2002.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 134/135), o procedimento teve origem na apuração de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação em anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2001	R\$ 427.645,69	150,00
28/02/2001	R\$ 658.990,33	150,00
31/03/2001	R\$ 2.595.968,64	150,00
30/04/2001	R\$ 1.632.073,12	150,00
31/05/2001	R\$ 1.330.597,19	150,00
30/06/2001	R\$ 3.502.886,39	150,00

31/07/2001	R\$ 2.512.231,73	150,00
31/08/2001	R\$ 1.996.299,95	150,00
30/09/2001	R\$ 3.775.003,21	150,00
31/10/2001	R\$ 6.854.306,14	150,00
30/11/2001	R\$ 4.077.445,32	150,00
31/12/2001	R\$ 7.354.462,73	150,00
31/01/2002	R\$ 2.260.825,00	150,00
30/06/2002	R\$ 44.214,89	150,00
31/07/2002	R\$ 113.191,92	150,00

Enquadramento Legal: Art. 849 do Decreto nº 3.000/1999; art. 42 da Lei nº 9.430/1996; art. 4º da Lei nº 9.481/1997; art. 1º da Lei nº 9.887/1999; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007. Multa de 150,00%: Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 125/129, parte integrante do Auto de Infração.

Cientificado do lançamento em foco, em 30/04/2007 (fl. 133), o interessado apresentou, por meio de seus representantes legais (fl. 138), em 31/05/2007, a impugnação de fls. 148/174, aduzindo o que se segue.

DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

Mister reconhecer-se a decadência dos valores lançados com relação aos fatos geradores referentes a todo ano-calendário de 2001 e janeiro de 2002.

Por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ao imposto de renda pessoa física aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

No caso em exame, o impugnante antecipou os recolhimentos de imposto de renda durante os anos-calendário de 2001 e 2002, apresentando as competentes Declarações de Ajuste Anual, sendo que não houve qualquer manifestação da autoridade competente sobre os fatos geradores referentes a tal período, transcorrendo, *in albis*, o prazo de cinco anos. O fisco lavrou o auto de infração em 30 de abril de 2007, quando já extinto o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Não restou comprovada a atuação com dolo, fraude ou simulação exigida no § 4º do art. 150 do CTN para afastar a contagem do prazo decadencial.

Deste modo, não havendo a União se manifestado durante todo o período decorrido entre o fato gerador e a ciência do presente lançamento, encontra-se fulminado pela decadência todo o período referente ao ano-calendário de 2001 e a março de 2002, não podendo ser mais constituído o crédito tributário.

As Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes têm reconhecido a decadência do direito do Fisco lançar o crédito tributário, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Ademais, como reiteradamente relatado nos julgados do Conselho de Contribuintes, o § 1º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, expressamente prevê que, com relação aos valores creditados em conta de depósito ou investimento, “o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira”.

Vê-se, pois, que o fato gerador do imposto de renda referente aos depósitos realizados em conta de suposta titularidade do impugnante ocorreu há mais de cinco anos, restando extinto o direito da autoridade administrativa constituir o efetivo crédito tributário.

Em vista da inércia do Fisco por mais de cinco anos contados do fato gerador, referente ao período de janeiro/2001 a janeiro/2002, imprescindível reconhecer a ocorrência da decadência do direito da autoridade administrativa lançar qualquer diferença decorrente de recolhimento a menor, eventualmente ocorrido durante referido período.

DA INDICAÇÃO EQUITVOCADA DO SUJEITO PASSIVO

Padece de validade o auto de infração, também, em razão da indicação equivocada do sujeito passivo da pretensa obrigação tributária.

No caso em exame, a titularidade da conta questionada não é do sujeito passivo identificado pelo auto de infração.

Consoante intimação recebida pelo impugnante antes da lavratura do auto de infração, o AFRF, de forma expressa e inquestionável, relata que a conta nº 0001-504370-001, junto ao Delta National Bank and Trust Company é de titularidade de Hodge Hall Investments Inc., sendo o impugnante procurador de citada empresa, como este amplamente reconheceu em todos os seus esclarecimentos apresentados.

Observa-se no Termo de Verificação Fiscal que a autoridade administrativa lançadora reconhece que a suposta conta no exterior é da empresa Hodge Hall Investments Inc. O referido relatório reconhece, de forma expressa, que o impugnante foi procurador da referida pessoa jurídica na época dos fatos questionados. Entretanto, sem qualquer justificativa legal, através de mera presunção, resta afirmado no lançamento que o impugnante seria co-titular da citada conta pelo simples fato de figurar como procurador da pessoa jurídica.

O impugnante não é titular da conta corrente questionada pelo Fisco, não consta, sequer, como beneficiário desta. Sua única relação com a empresa é a de procurador. É certo que as pessoas do procurador e outorgante não podem se confundir, como pretende o lançamento ora impugnado.

Nem restou comprovado que o impugnante, como procurador, houvesse auferido qualquer rendimento tributado pelo imposto de renda ou houvesse obtido qualquer benefício econômico.

Conforme esclarecimentos prestados à fiscalização, a empresa Hodge Hall Investments Inc. é sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, sendo o impugnante mero procurador atuando sob orientação da então diretora da sociedade, Sra Itzkra de Trute, que conduzia os negócios da citada pessoa jurídica de forma personalíssima.

Assim, resta claro que o auto de infração indicou como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa completamente diversa daquela que efetivamente praticou o critério material, ou seja, auferiu renda, apresentou a disponibilidade

econômica. Não existe qualquer prova de que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido praticado pelo impugnante.

Tal procedimento encontra-se em completa afronta ao art. 142 do CTN.

O art. 10 do Decreto 70.235/1972, da mesma forma, prevê os requisitos para validade do lançamento. É certo afirmar que a qualificação do autuado nada mais é do que a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, pois não se pode lavrar lançamento contra aquele que não é contribuinte ou responsável, sendo que no caso em exame não ficou comprovada a condição de contribuinte ou responsável do impugnante.

O autuado é pessoa diversa daquela definida na suposta conta corrente mantida no exterior, não havendo prova de que o primeiro tenha sido beneficiado, pelos eventuais depósitos questionados pela fiscalização.

Os dispositivos legais citados são evidentes quanto à obrigatoriedade de constar no auto de infração, como sujeito passivo, aquele que efetivamente é identificado como titular da suposta conta no exterior, titular dos supostos rendimentos auferidos. Tal fato não ocorreu, pois o impugnante não reconhece a titularidade de suposta conta, exercendo somente a condição de procurador daquele identificado como titular.

O procurador, mandatário, não pode ser confundido com a figura do sócio, pois mesmo este, nos termos dos arts. 134 e 135 do CTN, possui responsabilidade limitada pela autuação da pessoa jurídica. O procurador apenas está apto a praticar atos ou administrar os interesses do outorgante da procuração, de acordo com o art. 660 do CC.

Dessa forma, como amplamente reconhecido pela jurisprudência administrativa, padece de validade o auto de infração, devendo este ser anulado.

Resta claro da análise dos julgados do CC, que a identificação equivocada do sujeito passivo da obrigação tributária determina a nulidade do lançamento.

No caso em questão, não existe qualquer nexos causal que justifique o impugnante como sujeito passivo do lançamento, apenas indícios e presunções, o que não pode ser admitido como prova da infração.

Assim, deve ser julgado nulo o lançamento por indicação incorreta do sujeito passivo da obrigação tributária.

DA NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA INEQUÍVOCA E IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÕES

Ao realizar o lançamento em nome do impugnante de suposto imposto de renda devido sobre os depósitos em conta no exterior pertencente à pessoa jurídica estrangeira, o fisco desconstituiu a personalidade jurídica daquela empresa, impondo ao impugnante a responsabilidade pelos atos daquela como se dele fossem.

Ocorre que a desconstituição da personalidade jurídica depende da produção de prova inequívoca da prática de atos que justifiquem sua aplicação ao caso concreto, o que não aconteceu no caso em exame, onde a fiscalização apenas presumiu a titularidade do impugnante de valores identificados como pertencentes a outra pessoa. Não há qualquer comprovação de nexos causal entre a pessoa jurídica localizada no exterior e o impugnante, apenas juntada de diversos documentos ininteligíveis, haja vista que não observaram os dispositivos legais para sua regular utilização.

Sobre a necessidade de prova incontestável para a desconsideração da personalidade jurídica já se manifestou a Secretaria da Receita Federal nos acórdãos de julgamento reproduzidos.

A fiscalização não utilizou os meios pertinentes à sua atividade, deixando de proceder à investigação necessária a produzir as provas pertinentes. A necessidade de comprovação dos motivos que levaram à desconsideração da personalidade jurídica é patente para a procedência do auto de infração, não bastando a juntada de simples documentos, ininteligíveis.

Não pode se imputada infração tributária ao impugnante, apurada em razão da desconsideração da personalidade jurídica de empresa localizada no exterior, justificada pela autoridade autuante por meros indícios e presunções, sem a realização de procedimento investigatório devido.

O ônus da prova é da autoridade autuante, e não do contribuinte, cabendo à primeira demonstrar inequivocamente a existência do fato gerador do imposto de renda.

Considerando que a autoridade fiscalizadora não produziu prova inequívoca da realização do fato gerador pelo impugnante, reconhecendo que a titularidade da conta existente no exterior é da empresa Hodge Hall Investments Inc., sendo o impugnante mero procurador daquela; bem como em razão dos documentos ininteligíveis apresentados como justificativa da infração tributária em questão em verdadeiro confronto à lei, não há como persistir o lançamento.

DA INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O titular da conta corrente questionada pela fiscalização é pessoa jurídica sediada ("residente") nas Ilhas Virgens Britânicas. A conta corrente questionada está localizada em Nova Iorque, EUA, sendo que os eventuais rendimentos são percebidos naquele país. O impugnante é tão somente procurador no Brasil, da sociedade constituída nas Ilhas Virgens Britânicas. Não foi comprovada pela fiscalização, embora lhe coubesse esse ônus, qualquer relação entre a citada empresa estrangeira e o impugnante que não a de representação, não havendo sequer indícios de que este seja beneficiário de eventuais rendimentos em virtude da conta corrente no exterior.

Percebe-se que a fiscalização pretende tributar rendimento auferido no exterior por empresa residente no exterior, o que é rechaçado pelo ordenamento jurídico em razão do princípio da territorialidade.

DA APLICAÇÃO EXORBITANTE DA MULTA

A autoridade autuante aplicou multa no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

A capitulação legal para a aplicação da multa não corresponde ao percentual aplicado pela autoridade administrativa no auto de infração. O auditor fiscal, ao elaborar o auto de infração, utilizou redação antiga da lei, sem se dar conta de expressa alteração do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 pela MP 351/2007.

Ademais, não ficou comprovada a autuação ou omissão do impugnante de forma a configurar sonegação ou fraude a justificar a incidência de multa em percentual exorbitante.

A autuação fiscal só pode ser feita tendo em vista a existência de elementos fáticos concretos, plausíveis e claramente demonstrados, o que não ocorreu no caso dos autos, quando o auditor fiscal não demonstrou, de forma clara e justificada, a ocorrência de fraude ou sonegação que justificasse a aplicação da multa em 150%.

Percebe-se dos julgados do CC transcritos, que a suposta caracterização de omissão de receita apurada através de depósitos realizados em conta de depósito ou de investimento, não configura, por si só, fraude ou sonegação fiscal a justificar a incidência de multa qualificada como pretende a autoridade administrativa.

A qualificação da multa deve ser justificada através da comprovação da intenção de fraudar a fiscalização ou sonegar tributo. O ônus da prova é da fiscalização, não sendo admitida a utilização de indícios e presunções.

DO CÁLCULO DO IMPOSTO

Na elaboração do cálculo do valor devido a título de imposto a autoridade autuante, embora informe a parcela a deduzir, não procede, efetivamente, ao desconto do referido valor do montante devido, o que representa afronta ao princípio da progressividade.

Assim, mister ser reconhecida a improcedência do lançamento, também com relação à não observância do princípio da progressividade no cálculo do imposto.

DO PEDIDO

Requer seja julgada procedente a impugnação, reconhecendo-se a nulidade do auto de infração em razão da equivocada indicação do sujeito passivo e da ausência de prova inequívoca da ocorrência do fato gerador, bem como pela total improcedência do crédito tributário lançado pela autoridade autuante.

Requer seja afastada a incidência do tributo sobre fatos geradores anteriores a abril de 2002, pela ocorrência da decadência.

Caso seja mantido o auto de infração, seja reduzido o percentual de multa, pela total ausência de comprovação de sonegação ou fraude, aplicando-se, também, a redução da base de cálculo possibilitada pelo princípio da progressividade." (fls.186/192)

A Recorrida julgou parcialmente procedente o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento *ex officio*, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Os rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção, estão também sujeitos ao ajuste na declaração anual, pelo que a contagem do prazo decadencial não é mensal, contados do mês em que o crédito foi efetuado pela instituição financeira.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Existindo nos autos elementos que identificam o contribuinte como sendo o titular de fato da conta bancária mantida no exterior, não há como prosperar a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

CÁLCULO DO IMPOSTO.

Constatado o equívoco no cálculo do imposto apurado, procede-se à sua retificação.

Lançamento Procedente em Parte" (fls. 185/186).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 217/261, reiterando os argumentos trazidos em sede de impugnação ao auto de infração.

Preliminarmente, argüiu que (i) houve decadência dos valores lançados com relação aos fatos geradores ocorridos em todo o ano-calendário de 2001 e em janeiro de 2002, haja vista ser o IRPF, à luz do disposto na Lei n.º 7.713/88, no art. 42, §4º, da Lei n.º 9.430/96 e no art. 150, §4º, do CTN, tributo devido mensalmente e sujeito ao lançamento por homologação, tendo o Recorrente antecipado os recolhimentos durante os anos em comento sem que a autoridade tivesse se manifestado, o que o fez somente em 30 de abril de 2007, já transcorrido, portanto, em relação aos períodos apontados, o prazo decadencial de 5 anos; (ii) não se aplica ao caso a regra do art. 173 do CTN em razão da multa qualificada, eis que inexistem elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude estabelecidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, sendo certo que a simples apuração de omissão de receitas não autoriza a qualificação da multa de ofício, a teor do que determina a Súmula n.º 14 do 1º Conselho de Contribuintes; (iii) houve indicação equivocada do sujeito passivo no auto de infração, porquanto a titularidade da conta questionada, junto ao "Delta National Bank and Trust Company", é da "Hodge Hall Investments Inc.", sendo o Recorrente procurador da empresa citada, tanto é que a própria autoridade administrativa lançadora reconhece, no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, a titularidade da conta no exterior pela "Hodge", mas, sem qualquer justificativa legal e por mera presunção, fez o procurador constar como sujeito passivo quando do lançamento, em afronta aos arts. 42, *caput*, da Lei n.º 9.430/96, 121, parágrafo único, inc. II, 124 e 142 do CTN, 10 do Decreto n.º 70.235/72; (iv) o lançamento é nulo em razão da eleição de base de cálculo irreal, representada por 50% dos depósitos

efetuados na conta, independentemente de não pertencerem ao Recorrente e independentemente do fato de haver a *offshore* "Hodge" outorgado procuração para três pessoas distintas, os Srs. Carlos Eduardo Schahin, Eugênio Bergamo e Sandro Tordin; ainda que viesse a ser mantida a autuação, deveria prevalecer como base de cálculo a terça parte dos valores depositados, mas nunca a metade, como pretende a autoridade; (v) partindo-se do fato de que o Fisco desconstituiu a personalidade jurídica da empresa estrangeira, haveria necessidade de produção de prova inequívoca da prática de atos que justifiquem tal aplicação ao caso concreto, o que não ocorreu; (vi) não foi observado o princípio da territorialidade, pois o titular da conta questionada é pessoa jurídica sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, e a conta está localizada em Nova Iorque, sendo o Recorrente apenas procurador no Brasil da sociedade constituída nas Ilhas Virgens.

No mérito, afirma o Recorrente (i) que a fiscalização não demonstrou qualquer omissão de rendimentos pertencentes ao Recorrente, que os recursos depositados teriam sido remetidos, efetuados ou ordenados pelo autuado ou, ainda, que os saques o teriam de alguma forma beneficiado, não havendo nexo causal entre o fato descrito e a infração imputada; (ii) na remota hipótese de remanescer alguma parcela do crédito tributário, as sobras de recurso de um determinado mês devem ser aproveitadas para justificar os depósitos dos meses subseqüentes, excluindo-se da base de cálculo, igualmente, o valor do rendimento tributado na declaração de rendimentos, além daqueles isentos e tributados exclusivamente na fonte; e, por fim, (iii) que descabe a aplicação da multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, porquanto o auditor fiscal não comprovou, de maneira sólida e fundamentada, a existência de fraude ou sonegação que a justificasse.

Ao final, requereu o acolhimento das preliminares de nulidade do lançamento, bem como da decadência em relação aos meses de janeiro de 2001 a janeiro de 2002 e, no mérito, pleiteou seja reconhecida a improcedência da exigência constante do auto de infração, assim como protestou pela juntada de novas provas e, caso remanesça alguma parcela do crédito, que ao menos sejam os valores ajustados para afastar a multa majorada de 150%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A preliminar de decadência pressupõe o exame da conduta praticada pelo Recorrente, para fins de verificação da aplicabilidade ou não ao caso concreto do art. 173, I, do CTN, por força da parte final do §4º do art. 150 do mesmo diploma legal, razão pela qual será ao final apreciada.

De igual modo, as preliminares de indicação equivocada do sujeito passivo no auto de infração por ser o Recorrente mero procurador da empresa citada, de erro na base de cálculo aplicada, da necessidade de prova inequívoca da prática de atos que justifiquem a desconsideração da personalidade jurídica no caso concreto e da infração ao princípio da territorialidade confundem-se com o mérito e com ele serão analisadas.

No mérito, aduziu o Recorrente que não restou demonstrada qualquer omissão de rendimentos, tampouco que os recursos depositados teriam sido remetidos,

efetuados ou ordenados pelo Recorrente ou, ainda, que os saques o teriam de alguma forma beneficiado.

Apresentados os argumentos ventilados pelo Recorrente em sua peça, cumpre tecer breves linhas a respeito do contexto fático do caso em exame.

À luz da documentação acostada aos autos, em especial do Termo de Verificação Fiscal de fls. 125/129, verifica-se que o Recorrente, juntamente com outra pessoa física, foi identificado como co-titular da conta-corrente n.º 0001-504370-001, do "Delta National Bank and Trust Company", nos Estados Unidos da América, por ser procurador autorizado a assinar pela empresa "Hodge Hall Investments Inc.", conforme documentos enviados pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, em especial o contrato de fls. 50/56 (*Commercial Bank Account Agreement between Delta Bank and Hodge Hall Investments Inc.*), o cartão de assinaturas de fl. 55 (*Signature Card*), a procuração de fls. 57/60 (*General Power of Attorney*), o certificado de *status* estrangeiro do proprietário para fins de Imposto de Renda Retido na Fonte devido aos Estados Unidos, juntado na fl. 64 dos autos (*Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding*), acompanhados, ainda, das instruções de fls. 62 e 63 e dos extratos de fls. 65/123.

Com base em tais documentos, a Receita Federal intimou o Recorrente para comprovar a origem de diversos depósitos realizados na aludida conta, de titularidade da "Hodge Hall Investments Inc.", sociedade sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, conhecido paraíso fiscal tipificado pela legislação brasileira em sua *black list*, de acordo com a Instrução Normativa n.º 188/2002, tendo em vista haver sido considerado, pela fiscalização, que a conta-corrente movimentada seria de co-titularidade do Recorrente.

Concluiu a fiscalização que referidos documentos "*evidenciam indelevelmente o poder de procurador outorgado ao contribuinte pela empresa para praticar, em seu nome, quaisquer atos, envolvendo a livre movimentação de valores, comprovando assim a co-titularidade do mesmo sobre a conta bancária em evidência*" (fl. 125).

Chego à idêntica conclusão após o exame dos documentos que instruem os presentes autos.

O contribuinte foi devidamente intimado a prestar esclarecimentos e, diante do Termo de Intimação e de Re-ratificação Fiscal de fls. 29/38, afirmou que, no período em questão, "*era, de fato, procurador da empresa Hodge Hall Invesments Inc., sediada em British Virgin Islands*", aduzindo que seus contatos eram realizados junto e por intermédio da Diretora responsável, Sra. Itzkra de Trute.

Embora tenha dito que sua atuação era restrita às solicitações da então Diretora da "Hodge", esclareceu que "*não guardou o intimado consigo, nenhuma documentação pertinente, que pudesse esclarecer as operações relacionadas por esta fiscalização, pois conforme já informado acima, sua atuação era meramente de contato com potenciais clientes, sendo a documentação pertinente, sempre arquivada pela Diretora da empresa no exterior*" (fl. 40).

Em seu recurso, alegando sua ilegitimidade, bem como a improcedência do lançamento efetuado, sustenta que a simples existência de procuração ampla em nome dele não seria suficiente para credenciá-lo como co-titular da conta-corrente em referência, afirmando,

destarte, que não seria possível, na qualidade de simples procurador, comprovar a origem de recursos cuja titularidade seria da pessoa jurídica e não sua.

As afirmações do Recorrente, contudo, não se coadunam com as provas dos autos.

Do documento intitulado *General Power of Attorney* (fls. 57/60), verifica-se que o Recorrente, ao lado de Eugênio Bergamo e Sandro Tordin, eram procuradores da empresa Hodge Hall Investments Inc. com amplos poderes de representação da sociedade, como se infere, em especial, do seguinte excerto:

“(...) to act any two jointly, as its true and lawful attorneys-in-fact and in its name, place and stead, to do any and every act, and exercise any and every power that the Company might or could do, and that said attorneys-in-fact for the Company shall deem proper and advisable, intending hereby to vest in them a full and general power of attorney, including but not limited to the following: (...)” (fl. 57).

É de se estranhar, de início, que procurador com amplos poderes de representação da sociedade não guarde quaisquer documentos comprobatórios dos atos de administração praticados, até mesmo em face do que dispõe o art. 1.315 do Código Civil de 1916 – aplicável na época dos fatos e correspondente ao art. 664 do atual Código Civil –, segundo o qual “o mandatário tem sobre o objeto do mandato direitos de retenção, até se reembolsar do que no desempenho do encargo despendeu.”

Ora, não fosse em relação aos deveres relacionados à própria representação da sociedade, até mesmo diante de interesse seu, relacionado ao recebimento do que lhe for devido em consequência do mandato, deveria o Recorrente guardar documentação comprobatória dos atos praticados.

Mas não é só. A afirmação do Recorrente no sentido de que “sua atuação era meramente de contato com potenciais clientes”, “ficando a cargo da Diretora, Sra. Itzkra de Trute, o exercício da administração da empresa, seja conduzindo diretamente os negócios da mesma, seja na manutenção e guarda de toda a documentação pertinente” (fl. 22), não se sustenta à luz dos documentos constantes dos autos, em especial do “*Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding*” (fl. 64), subscrito pelo Recorrente e pelo co-procurador Sr. Sandro Tordin, o qual demonstra, inequivocamente, que os atos praticados pelo Recorrente não se resumiam a meros atos de contato com potenciais clientes.

Além disso, os documentos de fls. 62 e 63 – ambos endereçados ao *Delta National Bank and Trust Company of New York* e assinados pelo Recorrente e pelo Sr. Sandro Tordin – comprovam que as únicas pessoas autorizadas a praticar qualquer ato em nome da Hodge Hall Investments Inc. eram, além deles, o Sr. Lucas Feliciano Novoa Y Novoa e Maria Angela Mora Cabral.

De fato, de acordo com a última correspondência, repita-se, subscrita pelo Recorrente e pelo Sr. Sandro Tordin:

“We take this opportunity to inform you that Mr. **Lucas Feliciano Novoa y Novoa** and Mrs. **Maria Angela Mora Cabral** are authorized to confirm to Delta National Bank and Trust Company all the **Hodge Hall Investments Inc.’s** resolutions.

We also ratify that nobody else, besides its attorneys-in-fact, Mr. Carlos Eduardo Schahin and Mr. Sandro Tordin and the above mentioned persons, is authorized to practice any act in name of Hodge Hall Investments Inc.” (fl. 63).

Assim, ao contrário do enfoque que o Recorrente pretende dar ao fato, a análise do caso passa pela determinação da existência ou não de simulação, de modo a autorizar, destarte, a desconsideração da abertura de conta-corrente feita em nome da sociedade “Hodge Hall Investments Inc.”, atribuindo-a à pessoa dos seus supostos procuradores, em virtude do fenômeno da interposição fictícia de pessoas.

Oportuno, neste sentido, conceituar “interposição fictícia de pessoas”, para fim de determinar o regime jurídico aplicável à espécie. Assim, vale trazer à baila interessante trecho retirado de artigo publicado por Heleno Taveira Tôres, intitulado “Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN”, *in verbis*:

“Interessa-nos aqui, com maior apego, a manipulação das figuras de interposição de pessoas que possam dar margem às formas de elusão fiscal. São estas as chamadas interposições fictícias de pessoas, visíveis quando um sujeito que potencialmente ocuparia o pólo passivo da obrigação tributária investe um terceiro, por interposição, na titularidade passiva da relação jurídica. Nesses casos, já não se trata de interposição real, mas sim de interposição fictícia, mediante simulação relativa ou fraude à lei, porque criada com a finalidade de omitir o verdadeiro negócio jurídico que é realizado sob a forma de um outro, ao substituir o real titular do direito por um titular aparente. Por isso, o problema do controle sobre a interposição fictícia de pessoas não é tanto o de isolar o real adquirente e, por converso, excluir o fictício, mas sim de indicar ao interessado aonde ir para obter a superação da ocultação” (TÔRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRES, Heleno Taveira *et. al.* (Coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 23-24).

Em outros termos, o fato de entender-se, como a fiscalização, que a sociedade “Hodge” configura interposta pessoa, e que, de fato, os beneficiários dos depósitos seriam os seus procuradores, significa aduzir que a abertura das contas-correntes em nome da sociedade foi feita de forma dissimulada (simulação relativa), de modo a permitir a ocultação da renda dos efetivos portadores de capacidade contributiva, isto é, seus procuradores.

Convém verificar, nessa senda, a definição do termo “simulação”, para que, somente após e com fundamento no disposto no art. 109 do CTN, possa verificar sua aplicabilidade ao caso concreto.

O Código Civil, à época da ocorrência dos fatos, dispunha que:

“Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III- quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Dissertando a respeito do referido conceito, Alberto Xavier esclarece que “a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 52).

A simulação, entende a doutrina, pode ser classificada em simulação relativa ou absoluta. Sobre a simulação absoluta, João Francisco Bianco verbera que “o negócio jurídico é realizado para não ter eficácia alguma. A declaração de vontade destina-se a não produzir efeitos. As partes aparentemente querem algo; mas, na verdade, não querem nada. Seu objetivo é simplesmente enganar maliciosamente terceiros. (...)” (BIANCO, João Francisco. *Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência*. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 182).

A simulação relativa, de outra sorte, como preceitua Leonardo de Andrade Mattietto, “é aquela em que há um negócio simulado, que camufla um outro negócio, o qual é dissimulado, escondido (“colorem habet, substantiam vero alteram”). Por exemplo, as partes realizam uma compra e venda, com preço fictício, quando na verdade desejam celebrar um contrato de doação.” (In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 350).

Na simulação, portanto, é essencial que haja uma completa dissociação entre o negócio jurídico que aparentou ter sido realizado e aquele que efetivamente o foi, sendo este ajuste entabulado pelas partes em comum acordo, realizado com o intuito de prejudicar terceiros.

A interposição de pessoas, pois, à luz do que restou definido, trata-se de autêntico caso de simulação relativa, tipificado pela legislação no art. 102, I, do Código Civil. Com base neste entendimento, verificando-se que se trata de interposição fictícia de pessoas, ou, como visto, de simulação relativa, não há como olvidar a possibilidade de constituição do crédito tributário em face de seus efetivos beneficiários. Neste sentido dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)”

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...).”

Art. 150. (...)

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Exatamente em casos tais, o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 autoriza expressamente, nos casos de interposição de pessoa, o lançamento em nome de terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. Veja-se:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a

instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

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

(...).”

Inexiste, desta sorte, a suposta ilegitimidade passiva alegada pelo Recorrente e, de igual modo, justifica-se a base de cálculo vinculada aos valores depositados, afastando-se, assim, as respectivas preliminares argüidas pelo Recorrente.

De igual modo, é de ser rejeitada a alegação de ofensa ao princípio da territorialidade sob o fundamento de que o titular da conta questionada, localizada em Nova Iorque, seria pessoa jurídica sediada nas Ilhas Virgens Britânicas. Como demonstrado, não é o Recorrente mero procurador no Brasil da sociedade constituída nas Ilhas Virgens, mas um dos reais titulares da conta em referência.

Saliente-se, aliás, que o Brasil adota o princípio da universalidade das rendas, a teor do que se infere do art. 43 do CTN:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

O princípio da universalidade decorre da adoção, pela legislação brasileira, de um elemento de conexão pessoal, que justifica a pertinência da tributação da renda independentemente de onde venha ela a ser produzida. Como bem explicita Paulo de Barros Carvalho a esse respeito:

“O princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não. É algo que diz respeito, desse modo, ao critério

espacial da norma jurídica (...).” (CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 76, p. 5-14, 1999).

Deste modo, pela adoção do princípio da universalidade, busca-se tributar todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte, independentemente de sua procedência interna ou exterior aos limites territoriais. E o princípio em comento, vale lembrar, não tem por fim a exclusão do princípio da territorialidade, antes o complementa, determinando a tributação da renda mundial com base na conexão pessoal com o território.

Por tais razões, não se verifica a ofensa ao princípio da territorialidade no caso em tela.

Também não se sustenta a preliminar de nulidade do lançamento por inexistência de prova inequívoca da prática da conduta apontada. Diversamente do que aponta o Recorrente, os documentos constantes nos autos comprovam, inequivocamente, que era ele, em conjunto com o Sr. Sandro Tordin, quem fazia a movimentação financeira da conta bancária aberta em nome da *offshore* Hodge Hall Investments Inc., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas.

Sob o manto do instrumento de mandato que lhe fora outorgado, o Recorrente praticava, por interposta pessoa, todos os atos de movimentação dos valores. Nesse sentido, analisando-se os documentos acostados aos autos, verifica-se restar cabalmente demonstrado que: (i) o contrato de abertura e movimentação de conta-corrente junto ao Delta Bank, em nome da Hodge Hall Investments Inc., tinha como responsáveis os Srs. Carlos Eduardo Schahin, ora Recorrente, Eugênio Bergamo e Sandro Tordin (fls. 50/56); (ii) a procuração conferida ao Recorrente, juntamente com os demais procuradores da “Hodge”, confere amplos poderes de gestão a eles, inclusive para abertura e fechamento de contas, movimentação de valores em nome da companhia, negociação de créditos junto a instituições financeiras, saque de valores depositados, realização de depósitos etc.; (iii) como se afere por semelhança de assinaturas, o Recorrente, juntamente com o Sr. Sandro Tordin, pratica atos pela sociedade, tal como se verifica do *Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding*, contrariando, inclusive, sua afirmação contida na resposta ao Termo de Intimação apresentada na fl. 39/40 dos autos; e, por fim, (iv) o Recorrente e o Sr. Sandro Tordin, além de outros dois “substabelecidos”, eram as únicas pessoas que poderiam representar a “Hodge” junto ao Delta Bank (fls. 62/63).

Ademais, a existência de mandato com poderes tão amplos, inclusive para movimentar valores supostamente de terceiros, termina por configurar a colocação da companhia como titular dos valores justamente para ocultar o seu real beneficiário, permitindo ou facilitando, destarte, a ocultação do fato gerador do imposto de renda.

Nesse passo, havendo sido configurada a hipótese de interposição fictícia de pessoas, há expressa autorização ao Fisco, pelo CTN, para desconstituir o negócio formalmente entabulado com a Hodge Hall Investments Inc., simulado com o intuito de dificultar a identificação dos reais beneficiários dos depósitos bancários, atribuindo os rendimentos aos seus reais titulares.

Nesse sentido, aliás, já me posicionei em julgados anteriores, consoante se verifica da seguinte ementa, ora transcrita:

“SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. A comprovação do uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis enseja o lançamento sobre o titular de fato, verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, inclusive quando efetuados em conta bancária mantida em nome de interposta pessoa.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 149.960, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 05/11/2008).

No que atine à alegação de decadência, adoto o entendimento, já reproduzido em diversos julgados, de que o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do IRPF, se sujeita, via de regra, ao prazo decadencial disposto pelo art. 150, §4º, do CTN, excluídas, apenas, as hipóteses nas quais restar comprovado o dolo, a fraude ou a simulação por parte do sujeito passivo, de acordo com o que se extrai dos artigos 150, §4º, do CTN, c/c o art. 173, I, do CTN, ora trazidos a lume:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Com fundamento neste entendimento, a questão que exsurge é definir se houve, *in casu*, quaisquer das hipóteses mencionadas, a fim de possibilitar a alteração do prazo decadencial.

Nesse esteio, consoante já sobejamente demonstrado na análise do item precedente, a interposição fictícia de pessoas com o fito de ocultar o real titular dos depósitos bancários é patente hipótese de simulação relativa, ou dissimulação, autorizando, destarte, tanto a majoração da multa (150%), na forma da redação vigente à época do art. 44, II, da Lei 9.430/96, quanto, igualmente, o deslocamento do prazo decadencial para a regra do art. 173, I,

do CTN, cuja contagem passa a iniciar-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o crédito tributário.

Este é o entendimento reiterado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes), consoante se extrai das seguintes ementas, ora trazidas à baila:

“PRAZO DE DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O lançamento apenado com multa qualificada afasta as regras de decadência estabelecidas no parágrafo 4º. Do artigo 150 do CTN, incidindo aquelas fixadas no artigo 173, I, do mesmo código. Inicia-se, pois, a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado, desde que caracterizado o intuito de dolo, fraude ou simulação.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário 156.999, Relatora Silvana Mancini Karam, sessão de 06/03/2008).

“DECADÊNCIA - Configurada a existência de dolo, afasta-se a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, incidindo o artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário 140.347, Relatora Silvana Mancini Karam, sessão de 20/10/2005).

Assim, tratando-se de fatos geradores iniciados a partir do ano-calendário de 2001, cujo lançamento de ofício apenas poderia ter sido feito após o prazo de entrega da declaração, isto é, abril de 2002, verifica-se que o *dies a quo* do prazo decadencial seria o primeiro dia do ano de 2003, expirando-se, pois, em 31/12/2007.

Assim, considerando-se que a ciência do auto de infração deu-se em 30/04/2007 (fl. 133), afigura-se descabida a alegação do contribuinte, não havendo que se falar, portanto, em decadência do crédito tributário.

Vale frisar, por oportuno, que não assiste razão ao contribuinte ao afirmar que o art. 42, §4º, da Lei n.º 9.430/96 teria instituído, como aspecto temporal do IRPF, a base mensal e não anual, o que, supostamente não observado pela fiscalização, inquinaria de nulidade todo o auto de infração.

Ora, em que pese o esforço do raciocínio lógico do Recorrente, o disposto pelo art. 42, §4º, do CTN, não tem o condão de alterar o aspecto anual do imposto de renda. Nesse sentido, cumpre trazer à baila o suposto dispositivo violado, *in verbis*:

“Art. 42. (...)

§ 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.”

Observa-se, à luz do que dispõe o art. 42, §4º, da Lei n.º 9.430/96, que referido dispositivo legal não tem por escopo alterar o aspecto temporal da hipótese de incidência do IRPF. Com efeito, como salienta a doutrina, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, isto é, em 31/12, quando são apurados os rendimentos obtidos, confrontando-os com as despesas tributáveis para, somente então, apurar-se a renda do contribuinte.

Veja-se, nesse passo, que não se trata de alterar o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda. A interpretação e, bem assim, a aplicação do comando legal em sua inteireza demanda do aplicador a observância de preceitos contidos em outros diplomas legais. Nesse sentido, o fato de afirmar-se que os depósitos configuram

rendimentos tributáveis no mês em que recebidos, com base na tabela progressiva vigente, apenas corrobora o sistema existente desde o advento da Lei nº 7.713/88, que consagrou a apuração em bases correntes. Confira-se, desta feita, o disposto pelo seu art. 2º:

“Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.”

Na esteira do que se afirmou, portanto, a interpretação do art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96, reportando-se, como se viu, à tabela progressiva, deve ser feita em consonância com o sistema de tributação ora vigente, de bases correntes, no qual, muito embora os rendimentos sejam tributados por antecipação mensalmente, é feito o ajuste ao final do ano-calendário. Em outras palavras, faz-se necessário compatibilizar o dispositivo colacionado com a Lei nº 8.134/1990, que assim estatui:

“Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

“Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10)”

A regra é de que o imposto é apurado anualmente. Antes da declaração anual, por força da alteração legislativa ocorrida com o advento da Lei Federal nº 7.713/89, o sujeito passivo passou a ter o dever de antecipar o seu recolhimento. Entretanto, como se sabe, tal antecipação não é definitiva, a não ser nos casos expressamente previstos em lei, como, por exemplo, no caso do ganho de capital em decorrência da alienação de bens ou direitos, tal como previsto no art. 21 da Lei 8.981/95.

É de se ressaltar que o disposto na Lei nº 9.430/96 não impõe, como faz crer o contribuinte, a tributação definitiva em bases mensais, reafirmando, tão-somente, o que já se encontrava previsto pela legislação, isto é, que os rendimentos omitidos também se sujeitam à tabela progressiva mensal, o que poderia gerar, destarte, eventual lançamento de multa isolada, no caso de inexistir valor tributável ao final do ano-calendário.

Neste sentido, aliás, o acórdão da lavra do Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos:

“IMPOSSIBILIDADE - APRECIAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - HIGIDEZ DO LANÇAMENTO - É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação

dentro do ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº 157.624, relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 05/02/2009).

Alega o Recorrente, ainda, que as sobras de recurso de um determinado mês devem ser aproveitadas para justificar os depósitos dos meses subsequentes, excluindo-se da base de cálculo, igualmente, o valor do rendimento tributado na declaração de rendimentos, além daqueles isentos e tributados exclusivamente na fonte.

Também em relação a esses pontos não merecem prosperar as alegações do Recorrente. Primeiramente, porque não logrou o contribuinte comprovar a existência de aludidas sobras; ademais, o valor do rendimento já tributado na declaração de rendimentos, bem assim a parcela a deduzir já foram considerados, à luz do demonstrativo de apuração do lançamento de fls. 130/131 e da redução da base de cálculo operada pelo acórdão da 7ª Turma da DRJ/SPO – II (fls. 206/207).

Assim, é aplicável, nesse sentido, a Súmula CARF n. 30, segundo a qual:

“Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.”

No que concerne à base de cálculo utilizada, também não merece acolhida a alegação do Recorrente no sentido de ter havido erro na determinação do percentual aplicável sobre os valores depositados. O argumento do Recorrente parte da premissa de que eram procuradores da conta-corrente nº 0001-504370-001, junto ao Delta National Bank and Trust Company, não somente o Sr. Carlos Eduardo Schahin, como também os Srs. Eugênio Bergamo e Sandro Tordin (fls. 50/56).

Ocorre, todavia, que, conforme já se demonstrou, dos três procuradores, apenas o Recorrente e o Sr. Sandro Tordin “representavam” a “Hodge” perante o Delta Bank (fls. 62/63).

No que se refere aos depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, o inciso II do §3º. do artigo 42 da Lei n. 9.430/96, de acordo com a redação dada pelo artigo 4º. da Lei n. 9.481/97, determina expressamente que não deverão ser considerados para efeito de determinação da receita omitida.

É o que tenho decidido, com base na jurisprudência da extinta 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se verifica do acórdão proferido nos autos do Recurso n. 158.814, que teve a seguinte ementa:

“IRPF. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A comprovação da origem dos depósitos por meio de escritura pública e de declaração da compradora do bem imóvel afasta a presunção contida no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, ainda que forem verificadas irregularidades na DIPJ da pessoa jurídica vendedora quanto à declaração da compra e venda e subsequente distribuição de lucros a seu sócio, sob pena de se privilegiar a forma em detrimento do conteúdo do ato ou negócio jurídico.

Os depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse R\$ 80.000,00, não deverão ser considerados para efeito de determinação da receita omitida, nos termos do inciso II do §3º. do artigo 42 da Lei n. 9.430/96.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Recurso n. 158.814, Relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, j. em 06 de agosto de 2008)

Conseqüentemente, deve ser excluído o valor de R\$ 5.908,17, relativo ao exercício de 2003, inferior ao limite de R\$ 12.000,00, esclarecendo-se que, em relação ao ano-calendário de 2001, o somatório dos depósitos é superior a R\$ 80.000,00, pois a quantia de R\$ 51.168,90 corresponde a 50% do valor total dos depósitos inferiores ao limite legal.

Por fim, no que pertine à multa qualificada, aduz o Recorrente que descabe a aplicação da multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, porquanto o auditor fiscal não teria comprovado, de maneira sólida e fundamentada, a existência de fraude ou sonegação que a justificasse.

De fato, a teor do que prescreve a recém aprovada Súmula do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *“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.”*

Contudo, no caso em tela, à luz dos fatos detidamente analisados nos tópicos anteriores, verifica-se a prática de ato simulado mediante a interposição de pessoa, com o intuito de ocultar os verdadeiros beneficiários da conta mantida no Delta Bank, figurando entre eles, de forma inequívoca, o Recorrente. Perfaz-se, assim, a hipótese de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, traduzida na conduta de omitir dolosamente as condições pessoais de contribuinte, razão pela qual é de permanecer incólume a multa qualificada aplicada. *

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de AFASTAR as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso, para excluir o valor R\$ 5.908,17, relativo ao exercício de 2003, inferior ao limite de R\$ 12.000,00.

Sala das Sessões-DF, em 02 de fevereiro de 2010.


Alexandre Naoki Nishioka