



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.723048/2012-60
ACÓRDÃO	2202-010.998 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARISA VENTURINI SAAB
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 123.

Nos termos da Súmula CARF nº 123, o recolhimento do Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Diante da não comprovação a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, e na presença de recolhimento antecipado, ainda que parcial, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será aquele da data do fato gerador do tributo, devendo ser reconhecida a decadência quando a ciência do lançamento se deu após o prazo de 5 (cinco) anos contado do fato gerador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Robison Francisco Pires, Andre Barros de Moura (suplente convocado), Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente). Ausente momentaneamente a Conselheira Lilian Claudia de Souza, substituída pelo Conselheiro Andre Barros de Moura.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) relativa ao ano-calendário de 2006. O lançamento foi motivado em razão de omissão de rendimentos por apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, além de omissão de rendimentos por sinais exteriores de riqueza.

Conforme bem sumariado no relatório do acórdão recorrido, o qual peço vênia para transcrever (fls. 577 e seguintes),

Trata-se de Auto de Infração (fls. 157/169) para constituir crédito tributário correspondente ao imposto de renda pessoa física, exercício 2007; ano-calendário

2006. Apurou-se imposto de renda suplementar de R\$ 37.341,50, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e de juros moratórios. O crédito tributário consolidado, em 30/11/2012, totalizou R\$ 114.511,44.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no Auto de Infração detectado acréscimo patrimonial a descoberto, seja porque verificado excesso de aplicações sobre origens (infração 001), seja porque realizados gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados (infração 002).

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 135/157) descreve todo o procedimento fiscal, iniciado contra Hussain Aref Saab, CPF 124.518.948-49, casado no regime de comunhão universal de bens com a contribuinte. Em virtude da impugnante ter apresentado declaração de ajuste anual própria e do seu cônjuge ter declarado todos os bens comuns ao casal, a análise da variação patrimonial foi feita unificadamente, considerando os rendimentos de ambos cônjuges e o resultado obtido foi atribuído na proporção de 50% para cada cônjuge.

Na planilha Análise Variação Patrimonial, (Anexo 1 – fl 148), o excesso de aplicações de recursos é o valor da omissão (infração 001) como indicado no Auto de Infração (fl. 162).

Os recursos/origens (itens B.3.1.1 a B.3.1.8 – fls. 136/144) são os rendimentos tributáveis da contribuinte e de seu cônjuge, inclusive de aluguéis recebidos de pessoas físicas (Anexo 2); rendimentos com tributação

exclusiva na fonte (Anexo 3), sendo o 13º salário considerado no mês de janeiro, saldos bancários iniciais (Anexo 4), venda de veículo (Anexo 6), assim como o valor do sinal pago de R\$ 18.015,66 (valor proporcional), em dezembro de 2006, da dívida com a JZM Planejamento Imobiliário e Constr Ltda . Os dispêndios/aplicações utilizados para a apuração da variação patrimonial a descoberto estão detalhados nos Anexos 2, 4 a 8 do Termo de Verificação Fiscal.

Na planilha Sinal Exterior de Riqueza (Anexo 10 – fl. 157), o acréscimo patrimonial a descoberto foi obtido a partir do arbitramento valor dos imóveis pois detectadas discrepâncias entre os valores declarados dos imóveis adquiridos em 2006, os utilizados para o cálculo do ITBI e os preços praticados em transações anteriores dos imóveis, aliado à inexistência de dados técnicos para determinar os preços dos imóveis.

Agravou-se a multa de ofício porque evidenciada a conduta do contribuinte tendente a exonerar-se do pagamento de tributo (imóveis sub avaliados reiteradamente) o que inclui a ação no delito de sonegação fiscal (art. 71 da lei nº 4.502, de 1964).

Constatadas circunstâncias qualificativas das infrações apuradas o que em tese configura o crime definido nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificado, a contribuinte, representado por procurador (fl. 214), impugna o lançamento (fls. 174/213), aduz que a defesa está ligada intimamente ao processo 19515.723046/2012-71, contra seu cônjuge, especificando as intimações lá emitidas e os documentos então apresentados à fiscalização, parte dos quais não constam dos autos. Aduz que o seu cônjuge foi notificado pessoalmente do lançamento feito contra ele, emitido em 10/12/2012, mesmo tendo apresentando documentos entre 06/12/2012 e 13/12/2012.

Alega a nulidade da autuação fiscal pois inexiste qualquer acréscimo patrimonial a descoberto. Ademais, há nulidade por falta de juntada de todos os documentos apresentados pela contribuinte durante a fiscalização em prejuízo de seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Também o lançamento tributário deve ser precedido de várias formalidades, e ser resultado de atividade investigativa do Auditor Fiscal para comprovar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e identificar o sujeito passivo, em procedimento devidamente instruído com a prova documental da infração, que sequer está anexada aos autos. Alega ainda que o processo não está devidamente instruído com documentos apresentados á fiscalização em resposta a intimações protocoladas entre setembro e dezembro de 2012, sendo certo que os extratos bancários apresentados sequer foram considerados pela fiscalização, pois saldos iniciais não foram considerados na apuração mensal do suposto acréscimo, fato que

macula irremediavelmente o lançamento. Ou seja, a ausência de aprofundamento do trabalho fiscal faz com que o lançamento não atenda a critérios e exigências impostos pelo art. 142 do CTN, atraindo a aplicação do art 112 do CTN (interpretação mais favorável) a impor a sua improcedência.

O auto de infração ainda afronta o princípio da verdade material porque a fiscalização não analisou todos os documentos apresentados, em especial os extratos bancários o que impõe o seu cancelamento. Alega ainda erro na apuração da variação patrimonial que deve ser mensal. Há vício insanável causado pelo não atendimento total das normas tributárias a impor a nulidade de todo o lançamento.

A suposta existência de acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de fevereiro, março, agosto e setembro de 2006 ocorreu porque o Fisco não considerou os contratos de mútuo existentes e declarados tanto pela mutuante, Ana Paula Saab Zamudio, como pelo mutuário, seu cônjuge. A desconsideração dos instrumentos de contrato apenas porque não houve comprovação de transferência de numerário, coincidentes em datas e valores, através de movimentação bancária não é razoável, assim como inaceitável a desconsideração da retificação da declaração de Simples feita pela empresa Profissional Park Estacionamento e Parqueamento, cujos tributos devidos foram confessados e estão sendo pagos pela empresa. Ressalta que o autuante não pode invalidar os contratos de mútuo sem apresentar provas contundente da presumida falsidade. Pela natureza da receita da empresa, basicamente, em espécie, não pode causar espanto o fato da sócia, mutuante, receber a distribuição de lucro em espécie, e assim emprestar ao seu pai, o contribuinte. Também improcedente a assertiva do autuante de que na declaração de Simples da empresa não consta o contrato de mútuo pois mesmo constando na declaração original lucros disponíveis de R\$ 215.666,52, na retificadora, tais valores foram corrigidos para R\$ 1.073.975,53. Portanto, entende ter sido demonstrada a improcedência da variação patrimonial a descoberto.

Inexiste a variação patrimonial a descoberto decorrente de sinais exteriores de riqueza, pois os valores das operações constantes nas escrituras de compra e venda estão corretos e inaplicável o arbitramento feito pela fiscalização a respeito do preço de aquisição dos três imóveis. O autuante entende que não merecem fé as declarações feitas pelo contribuinte e pelos vendedores dos imóveis. Observa que o Município de São Paulo em 2006 optou por editar lei inconstitucional pois adotou valor venal divergente do valor de mercado em sua pretensão arrecadatória. Aduz que para fins de arrecadação de IPTU o valor venal é um, enquanto para o recolhimento de ITBI o valor a ser considerado é outro. Daí, inadmissível que o valor distinto, sabidamente distorcido, seja adotado para fins de ITBI, bem como que este mesmo valor seja critério para o arbitramento do valor do imóvel, em detrimento do valor que as partes declararam para o negócio. Para exemplificar anexa laudo técnico de avaliação de

um dos imóveis. Ressalta que os imóveis foram adquiridos como investimento e com boa expectativa de retorno, daí o preço de transação.

Improcedente a qualificação da multa para 150% porque inexistiu dolo, fraude ou simulação e sequer existiu procedimento padrão de subavaliação de imóveis nem qualquer conduta para deixar de recolher tributo porventura devido. E se a multa prosperar, ressalta que a sua aplicação restringir-se-ia à infração acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de sinais exteriores de riqueza, pois o dolo que em tese daria causa à qualificação seria a subavaliação dos imóveis adquiridos.

Reduzida a multa de ofício para 75%, conclui-se que por força do § 4º do art 150 do CTN deve ser reconhecida a extinção do crédito por decadência pois entre a data do fato gerador, 2006, até a ciência em 13/12/2012, decorrido lapso temporal de quase seis anos.

Alega também a inaplicabilidade da taxa Selic tanto como índice de juros moratórios porque inconstitucional como sobre a multa de ofício posto que não há mora sobre a multa de ofício, penalidade imposto pela mora que se teria incorrido quanto ao tributo exigido.

Finaliza, reiterando, a decadência, o cancelamento do auto de infração, inclusive da multa isolada, a improcedência da qualificação da multa de ofício e a inaplicabilidade da taxa Selic.

O Colegiado da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Salvador (DRJ/SDR), por unanimidade de votos julgou a impugnação procedente em parte para, em relação à omissão de rendimentos correspondentes à variação patrimonial a descoberto, afastar a qualificadora da multa, aplicada, mantendo a multa qualificada em relação à omissão de rendimentos caracterizados por sinais exteriores de riqueza. A decisão restou assim ementada:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DESCOBERTO.

A constatação de variação patrimonial em relação à qual o contribuinte não apresenta recursos declarados ou comprovados que lhe dê suporte caracteriza omissão de rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO. MULTA QUALIFICADA INAPLICÁVEL.

A constatação de rendimentos omitidos correspondentes a variação patrimonial a descoberto, baseando-se em presunção legal, não pode servir, por si só, para justificar a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 24/8/2016 (fls. 590), foi juntado aos autos o presente recurso voluntário em 22/9/2016 (fls. 591 e ss), por meio do qual, após relatar os fatos, a contribuinte devolve à apreciação deste Conselho as teses de defesa já submetidas à apreciação da primeira instância de julgamento administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, foi afastado pela decisão recorrida a qualificação da multa (que chamou de agravamento) no que se refere à infração por apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, de forma que remanesce na lide o imposto de renda suplementar exigido, na íntegra, e a multa de ofício qualificada sobre a infração denominada Sinais exteriores de riqueza.

Início a análise das teses recursais pelas alegações relativas à decadência. Já desde a impugnação requereu o recorrente o afastamento da qualificadora da multa e, em consequência, a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, §4º, do CTN, o que foi acatado em parte pelo colegiado de piso, entendendo apenas pelo afastamento da qualificadora da multa. Em relação à decadência, assim entendeu o julgador de piso:

Entretanto, independente da existência ou não de dolo, fraude ou simulação, a homologação do lançamento de que trata o art. 150 só alcança os valores efetivamente recolhidos, conforme estabelecido em seu §1º. A decadência relativa aos tributos não recolhidos objeto da autuação é determinada pelo art. 173, inciso I, do CTN, se extinguido o direito do Fisco constituir o crédito tributário após cinco anos.

De outra forma, o entendimento deste Conselho, já sumulado, vai em sentido oposto, ou seja:

Súmula CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF nº 99 (por analogia)

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo

que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ou seja, na ausência de dolo, fraude ou simulação e na presença de recolhimento antecipado, ainda que parcial, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN.

No caso concreto, em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto (APD) apurado, restou afastada a existência de dolo, fraude ou simulação. Noto pela cópia da Declaração de Ajuste Anual anexada aos autos que o recorrente teve rendimentos tributáveis com retenção de imposto de renda na fonte (fl. 10), de forma que, em relação à omissão de rendimentos pela apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º.

Assim, considerando que o lançamento se refere ao ano-calendário de 2006, cujo fato gerador se perfaz em 31/12/2006, de forma que o lançamento somente poderia ser efetuado até 31/12/2011 (5 anos contados do fato gerador). Tendo a ciência do lançamento ocorrido 13/12/2012 (fl. 170), o lançamento relativo ao APD encontra-se decaído.

Quanto ao lançamento denominado pela fiscalização de omissão de rendimentos por sinais exteriores de riquezas, também cobrado com multa qualificada, este foi mantido pela decisão recorrida sob os seguintes fundamentos:

A infração acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de sinais exteriores de riqueza teve origem na constatação de que os valores de imóveis adquiridos em 2006 foram declarados abaixo do preço de mercado, o que motivou a desconsideração de tais valores e a consequente substituição por valores arbitrados. Tais valores são os que constam nas próprias escrituras como sendo a base de cálculo para o imposto sobre transmissão a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI). O arbitramento tem base no art. 846, do Decreto nº 3.000, de 1999.

...

Como o valor de aquisição declarado era inferior ao de transações anteriores e ao valor venal para fins de apuração do ITBI, arbitrou-se o valor de compra como sendo o valor venal para cálculo do ITBI, constante das escrituras.

...

Quanto às alegadas razões para afastar o arbitramento e utilizar o valor de aquisição declarado – inconstitucionalidade da lei municipal e valor super estimado, como comprova laudo técnico de um dos imóvel – cabe registrar que a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua legalidade ou outros aspectos de sua validade. Também o laudo técnico apresentado não se sustenta: os fatos

evidenciados pela fiscalização provam que as suas conclusões estão incorretas e inconsistentes com o valor do imóvel constante no sítio da Secretaria da Fazenda Municipal para o imóvel relatado (base de cálculo do ITBI). Tampouco restou comprovado que o valor arbitrado está superestimado ou mesmo que a fiscalização descumpriu qualquer norma, observando-se que mais uma vez a infração enquadra-se nos fatos e fundamentos legais descritos no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.

Daí, mantida a omissão devido a acréscimo patrimonial a descoberto por sinal exterior de riqueza constada no procedimento fiscal, nos meses de fevereiro e agosto de 2006, de R\$ 48.269,94 e R\$ 109.308,94, respectivamente.

...

O impugnante tenta afastar a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), alegando a inexistência de conduta dolosa, fraude ou simulação. Entretanto, verificado que o contribuinte subavaliou sistematicamente o valor de compra dos imóveis em sua declaração, evidenciando vontade de afastar o pagamento de tributos, o que tipifica a conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

...

No que diz respeito, porém, à prática de subavaliação dos imóveis, a conduta dolosa restou comprovada, cabendo neste caso a qualificação da multa de ofício para 150%.

Entretanto, divirjo de tal posicionamento. Transcrevo a motivação para o lançamento da rubrica denominada 'sinais exteriores de riqueza', constante do Termo de Verificação Fiscal:

... o valor das aquisições dos imóveis estão notoriamente abaixo do preço de mercado na época... foi adotado arbitramento [pelo valor do ITBI]...

Alocados os novos valores arbitrados... encontramos os novos valores de acréscimo patrimonial a descoberto...

...

Do agravamento da Multa de Lançamento de Ofício

Declarando o valor da compra dos imóveis subavaliados, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que se encontra ...

O comando veiculado no inciso I deste dispositivo legal exige que a conduta do sujeito passivo contenha o elemento subjetivo do dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou o retardamento, total ou parcialmente, do conhecimento por parte da autoridade fazendária da

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância materiais.

O cerne do comportamento delituoso consiste na ocultação da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo de não pagar o valor do tributo devido.

O sujeito passivo, ao declarar os valores de transação subavaliados, sistematicamente, agiu de forma a encobrir do Fisco os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, com o intuito de dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse a omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

Assim, a declaração de valores subavaliados na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual, de forma reiterada, configuram a existência do dolo.

Entendo que a descrição da prática constitui-se na conduta infratora em si, que culminou no lançamento por omissão de rendimentos apurado por acréscimo patrimonial a descoberto, quando o contribuinte, ao subavaliar os imóveis adquiridos, acabou por não demonstrar devidamente todas as aplicações de suas rendas. A prática infratora por si só não é suficiente para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo, sendo necessário que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora.

Esse é também o posicionamento do CARF exposto em Súmulas:

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.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34:

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Dessa forma, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora da multa em sentido amplo, mas as provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o

caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

A prática apurada de subavaliar o valor dos imóveis declarados (que, diga-se, redundou em lançamento por arbitramento), constitui-se na prática infratora em si, que culminou no lançamento por omissão de receitas sujeito à multa de 75%, não restando demonstrada a conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, nem mesmo conduta típica minuciosamente descrita no Termo de Verificação Fiscal, ou ainda conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo, de forma que concluo pelo afastamento da multa qualificada.

Nesse mesmo sentido, transcrevo a ementa do acórdão precedente 2202-010.388 desta Turma, de relatoria da Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, prolatado em 5/10/2023:

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo ensejadoras da qualificação da multa de ofício.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. 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.

Uma vez afastada a qualificadora da multa, pelos motivos já expostos acima, concluo pela decadência total do lançamento do imposto, de forma que deixo de analisar as demais alegações recursais.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva