



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10670.721671/2013-00
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-010.557 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2024
Recorrente FERNANDO VALADARES ROQUETE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA CARF 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

O CARF falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Veza que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n° 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEI 9.430 DE 1996, ART. 42.

Nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, presumem-se tributáveis os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados em tais operações.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. A demonstração da origem dos depósitos deve se reportar a cada depósito, de forma individualizada, de modo a identificar a fonte do crédito, o valor, a data e a natureza da transação, se tributável ou não.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO. INDIVIDUALIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE RENDIMENTO DECLARADO COMPROVAR ORIGEM DE DEPÓSITO SEM VINCULAÇÃO INDIVIDUALIZADA AOS DEPÓSITOS.

O rendimento declarado pela pessoa física para ser considerado como origem para fins de apuração do IRPF devido nos casos em que a tributação se dá nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, há de ser comprovado individualizadamente.

Não basta que os rendimentos constem da declaração de ajuste, sem apresentação de vinculação com os depósitos objeto da intimação fiscal, que possam ter transitado pelas contas bancárias do contribuinte.

VALOR INDIVIDUAL IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12 MIL - LIMITE ANUAL DE R\$ 80 MIL.

No caso de pessoa física, não são considerados rendimentos omitidos, para os fins da presunção do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12 mil, cuja soma anual não ultrapasse R\$ 80 mil (§3º, inciso II, da mesma lei, com a redação dada pela Lei n.º 9.481, de 1997).

Ultrapassado os R\$ 80 mil, não há desconsideração de valores.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

No caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO À DEFESA.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca as alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao piso legal, vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso que dava provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 4181 e ss) em face da R. Acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 4.160 e ss) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra crédito tributário constituído por omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimento recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Segundo o Acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em nome do sujeito passivo em epígrafe (fls 02/18), decorrente de procedimento fiscalizatório instaurado por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - fiscalização – MPF-F n.º 09.2.03.00-2012-00168-0 (fl 27).

A ação fiscal foi iniciada no contribuinte na data de 05/03/2013, através do Termo de Início de Ação Fiscal de fls 156/159 (recebido em 08/03/2013), e teve como objetivo principal verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF do período de 01/01/2008 a 31/12/2010 pelo contribuinte Fernando Valadares Roquete.

Conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal de fls 21/34, o contribuinte foi intimado, através do TIPF supracitado, a apresentar os documentos relativos a todas as contas bancárias de sua titularidade dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, bem como os comprovantes de todos os rendimentos recebidos pelo interessado no período em questão;

O Termo de Verificação acima citado explicita que:

- o contribuinte apresentou diversos comprovantes de rendimentos, entretanto, informou acerca da impossibilidade da apresentação dos extratos bancários das contas correntes mantidas junto aos bancos do Brasil, Bradesco, Mercantil e Itaú, tendo solicitado prorrogação de prazo para a entrega dos documentos faltantes;
- o fiscalizado foi reintimado a apresentar os extratos bancários das contas-correntes mantidas junto às instituições financeiras acima citadas;
- o contribuinte protocolou comunicado em 11/04/2013 informando que a RFB não teria a prerrogativa de quebrar o sigilo bancário dos contribuintes sem a prévia autorização do Poder Judiciário, em razão do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 389.908;
- diante da recusa do sujeito passivo em apresentar os extratos de suas contas bancárias, foram enviadas às instituições bancárias envolvidas as correspondentes Requisições de Movimentação Financeira – RMF. As referidas solicitações tiveram como motivação adicional a alegação do contribuinte que teria movimentado, em

contas-correntes de sua titularidade, recursos cuja responsabilidade/titularidade seriam de uma empresa de consórcios para quem prestava serviços;

- através do Termo de Intimação Fiscal nº 02, de 24/04/2013, o fiscalizado foi intimado a apresentar diversos documentos (cf fls 23/24), dentre as quais destaca-se a solicitação da apresentação de eventuais contratos firmados entre o contribuinte e a empresa Somaco Sociedade Monvep Adm de Consórcios Ltda, informando se havia prestado serviços advocatícios na área trabalhista, bem como de cobrança e/ou execução de dívidas/garantias para a referida empresa no período de 2008 a 2010;

- em documento protocolado em 06/05/2013, o interessado apresentou informações e documentos diversos, destacando-se a informação de que o mesmo havia prestado serviços na área trabalhista à empresa Somaco no período em questão, porém, não possuía nenhum contrato de prestação de serviços firmado com a mesma;

- através do Termo de Intimação Fiscal de 13/05/2013, o fiscalizado foi intimado/reintimado a apresentar diversas informações e documentos (fls 24/25), dentre as quais destaca-se a solicitação de informação dos valores recebidos da empresa Somaco nos anos de 2008 a 2010, com a apresentação de comprovantes hábeis e idôneos que embasem os valores em questão;

- o contribuinte apresentou protocolo de 21/05/2013 no qual informa que prestou serviços gratuitos à empresa Somaco no período de 2008 a 2010;

- através do TIF nº 04, de 11/06/2013, o fiscalizado foi intimado a informar quais os valores recebidos pela prestação de serviços de cobrança efetivados à empresa Somaco (ou valores recebidos dos clientes inadimplentes/executados os quais tenham sido cobrados pelo contribuinte), tendo em vista que a empresa em questão informou que recebeu os valores de R\$ 1.254.382,50, R\$ 1.173.021,58 e R\$ 1.010.176,03 relativos a serviços de cobranças por ele realizadas no período acima citado;

- na data de 20/06/2013, o interessado informou à fiscalização que os valores recebidos: “durante os anos calendários de (sic): 2008 gira em torno de R\$ 37.631,47; durante o ano calendário de 2009 o valor de R\$ 35.190,64 e durante o ano calendário de 2010 o valor de R\$ 30.305,28. Não temos condições de informar o quantum exato, uma vez que, após a liquidação da dívida pelo cliente, repassamos o devido valor à SOMACO e sendo assim nos baseamos nos valores informados pela mesma”.

- na data de 05/07/2013, o contribuinte foi intimado a informar se os valores recebidos da Somaco foram deduzidos daqueles recebidos dos clientes e repassados à empresa ou se os valores foram pagos diretamente da empresa ao interessado. Além disso, foi solicitado que o fiscalizado comprovasse a origem dos recursos creditados em suas contas correntes mantidas nos bancos do Brasil, Bradesco, Mercantil do Brasil, Unibanco e Itaú Unibanco nos anos de 2008 a 2010;

- na data de 24/07/2013 o contribuinte esclareceu que os valores relativos aos serviços prestados não foram pagos pela Somaco, tendo sido deduzidos dos valores recebidos dos clientes da empresa, antes do repasse dos recursos à mesma, não possuindo o contribuinte comprovantes dos recebimentos, uma vez que não recebeu os valores da empresa em questão. Ainda, informou que estaria remetendo ao fiscal ficha de controles dos pagamentos dos consorciados e planilhas contendo valores de depósitos em dinheiro pelos consorciados em suas contas do Banco do Brasil e Bradesco;

- diante da insuficiência nas informações prestadas à autoridade fiscal, o interessado foi novamente intimado, através do TIF nº 06 de 30/08/2013, a comprovar, de forma inequívoca, a origem e tributação dos recursos creditados nas instituições acima citadas no período de 2008 a 2010;

- o referido Termo foi entregue na data de 04/09/2013, sendo que até a data da lavratura da presente autuação o intimado ainda não havia apresentado qualquer documento comprobatório dos valores creditados em suas contas correntes. Apesar de nova solicitação para a apresentação de documentos realizada por telefone em 17/09/2013, o contribuinte informou que não poderia precisar uma data específica para apresentar os comprovantes solicitados, fato este que levou o AFRFB atuante a concluir que o pedido de prorrogação de prazo apresentado pelo impugnante teve caráter meramente protelatório;

- ainda, diante da advertência da falta de força probatória das planilhas apresentadas em resposta ao item nº 03 do TIF nº 05, em razão das mesmas terem sido produzidas pelo próprio contribuinte, o interessado protocolou documento em 27/09/2013 com o seguinte teor: “Fernando Valadares Roquete, ... vem, mui respeitosamente e dentro do prazo solicitado para o atendimento do contido no Termo da Intimação Fiscal número 06, que apesar de V.sa. entender que a documentação que lhe foi enviada ser imprestável, esperamos que seja levado em consideração todos os esclarecimentos prestados anteriormente, bem como seja apreciada a respectiva documentação anexada”.

- o Relatório Fiscal apurou que os serviços de cobrança prestados pelo contribuinte à empresa Somaco Ltda geraram os rendimentos nos valores de R\$ 37.631,47 em 2008, R\$ 35.190,64 em 2009 e R\$ 30.305,28 em 2010, segundo informações apresentadas pelo mesmo à fiscalização (cf resposta o TIF nº 04). No entanto, tais valores não foram oferecidos à tributação nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas, tendo sido apurada a omissão dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica por trabalho prestado sem vínculo empregatício, conforme Demonstrativo de “omissão de rendimentos – honorários advocatícios recebidos relativos aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010” (fl 35);

- foi informado que, no Demonstrativo de Apuração de IRPF do ano de 2008 foi deduzido o valor de R\$ 457,34 relativo ao IR retido pela fonte Banco Mercantil do Brasil S/A, tendo em vista que tal valor não havia sido deduzido na Dirpf do período em questão. Por outro lado, os valores de IRRF referentes aos anos de 2009 e 2010 não foram deduzidos dos demonstrativos de apuração, pois o contribuinte informou tais deduções nas Dirpf apresentadas (inclusive o valor de R\$ 262,57 retido pela fonte Schering do Brasil, que já havia resultado em IRPF restituído dem 16/11/2009);

- o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar, por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem e tributação dos recursos depositados em suas contas correntes mantidas junto os bancos do Brasil, Bradesco, Mercantil do Brasil, Unibanco e Itaú-Unibanco, não tendo apresentado nenhum documento que justificasse os depósitos em questão;

- não obstante a efetiva falta de apresentação dos comprovantes que justificassem os depósitos de valores em suas contas bancárias, mediante a conciliação entre as contas-correntes do interessado e, ainda, mediante as respostas apresentadas pelos terceiros intimados, foram comprovados diversos valores de depósitos bancários, como transferências entre contas correntes, pagamentos de honorários informados em Dirf pelo Banco Mercantil (R\$ 2.519,35), valores de resgates de cotas de consórcio (R\$ 82.979,31), reembolso de despesas pela Somaco (R\$ 258.082,54), reembolso de despesas pela Cia Mutual de Seguros R\$ 46.310,27), dentre outros depósitos justificados às fls 31/32 dos autos;

- também foram deduzidos da planilha de valores não comprovados os cheques devolvidos relacionados no demonstrativo “devolução de cheques depositados – Banco do Brasil – agência 0104 – conta 10920-7, no montante de R\$ 882.994,16 (planilha de fl 39);

- no demonstrativo denominado “resumo mensal – valores não comprovados creditados em conta corrente” estão relacionados os valores dos créditos não comprovados relativamente às contas mantidas nas diversas instituições financeiras (planilha de fl 37).

- dos valores não comprovados, foram deduzidos os valores das cobranças repassadas à empresa Somaco Ltda e, ainda, os valores dos honorários recebidos, lançados como omissão de rendimentos do trabalho não assalariado, conforme consta do demonstrativo “omissão de rendimentos – créditos bancários não comprovados” (planilha de fl 36);

- o Relatório informa que os valores dos rendimentos omitidos nas Dirpf são superiores aos valores dos rendimentos declarados nos anos de 2008 e 2009, sendo que no ano de 2010 representam quase a metade dos valores tributáveis declarados;

- ainda, constatou-se, no decorrer do procedimento fiscal, que a cobrança de valores efetuada para a empresa Somaco implicou em movimentação financeira de vultosas quantias nas contas correntes do fiscalizado nos períodos acima citados, não sendo razoável supor que o contribuinte não tivesse conhecimento dos serviços prestados e, conseqüentemente, dos valores percebidos pela prestação de tais serviços, vez que tais valores mostraram-se relevantes em relação aos demais valores tributáveis declarados. Além disso, chama atenção o fato de que o fiscalizado, de maneira reiterada, não informou nenhum dos valores recebidos em função das cobranças realizadas, em nenhum dos períodos fiscalizados;

- informa que a sonegação fiscal decorre de uma ação ou omissão com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais. Assim, o expediente adotado pelo fiscalizado, com a apresentação de Declarações em que os valores recebidos pelos serviços de cobrança efetuados foram reiteradamente omitidos, retardaram o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pelo fisco (aquisição de disponibilidade econômica de renda, produto do trabalho) caracterizando a sonegação fiscal;

- em suma, trata-se de circunstância da qual resulta a imposição de penalidade agravada, razão pela qual foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, e aplicada a infração apurada de 150% do inciso II do art 44 da Lei nº 9.430/96.

Regularmente cientificado da autuação por via postal na data de 14/10/2013, conforme comprovante de fl 19, o interessado apresentou impugnação administrativa ao lançamento fiscal na data de 13/11/2013 (fls 4128/4154), alegando, em síntese:

- inicialmente, que a autoridade fiscal obteve informações sobre suas contas bancárias diretamente das instituições financeiras, sem autorização judicial, embasando seu procedimento no art 42 da Lei nº 9.430/96;

- alega que, em novembro/2009 o STF reconheceu a existência de repercussão geral da matéria abordada nos autos do RF nº 601.314/SP, que trata da inconstitucionalidade do art 6º da Lei Complementar nº 105/2001, sob o fundamento da impossibilidade de se fornecer informações sobre movimentações financeiras dos contribuintes ao Fisco sem a devida autorização judicial;

- defende que, a) a matéria tratada nos autos coincide com a matéria do RE nº 601.314/SP; b) após reconhecer a existência de repercussão geral no referido RE, o STF ainda não proferiu decisão definitiva nos autos do processo em comento; c) existe a expectativa de o STF declarar a inconstitucionalidade do procedimento de quebra do sigilo bancário sem ordem judicial; d) o Regimento Interno do CARF estabelece o sobrestamento de recursos sempre que o STF também suspenda o julgamento dos RE´s versando sobre a mesma matéria.

Assim requer que se reconheça a omissão do julgado em relação à matéria em questão e se determine o sobrestamento do presente feito até que o STF profira a decisão definitiva do RE n.º 601.314/SP;

- informa que o próprio AFRFB reconheceu que os valores que transitaram em suas contas-correntes referem-se a recursos de terceiros, pois o impugnante atuava como mediador dos pagamentos de consorciados à pessoa jurídica. Além disso, o Relatório Fiscal de fl 11 salienta que nos anos de 2008 a 2010, os mesmos exercícios em que teria havido depósitos bancários de origem não comprovada, a empresa Somaco informou ter recebido repasse de valores do autuado.

- deste modo afirma haver duplicidade na exigência de tributo em relação aos mesmos valores, porque os montantes apontados como rendimentos omitidos de R\$ 37.631,47, R\$ 35.190,64 e R\$ 30.305,28 decorrem da mesma movimentação bancária que deu origem ao outro item tributado no auto de infração (omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários);

- informa que o agente fiscal se utilizou de uma presunção precária para impor a tributação, ofendendo o princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária. Defende que a tributação por presunção não é admissível quando desamparada de documentação, impondo-se ao Fisco o dever de provar. Cita vasta jurisprudência sobre o tema;

- informa que a aplicação do art 42 da Lei n.º 9.430/96 está sendo objeto de exame pelo STF e que o AFRFB deveria carrear aos autos provas do acréscimo patrimonial do contribuinte, que é fato gerador do IRPF, mesmo porque os valores detectados poderão ter se originado de renda não tributável ou até mesmo de renda já tributada;

- defende que o depósito bancário, mesmo após o advento da Lei n.º 9.430/96, não se constitui por si só, fato gerador da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo necessária a prova cabal e robusta de que ele foi utilizado como renda consumida, até porque a posse de numerário alheio descaracteriza a respectiva presunção de disponibilidade econômica.

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema e protesta pela ilegalidade do auto de infração em comento, haja vista o mesmo ferir os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, razoabilidade, bem como o fato de o acesso direto às informações bancárias ferir os princípios da inviolabilidade, privacidade, intimidade, devido processo legal e da separação dos poderes;

- defende que foram arrolados no lançamento valores ínfimos, dos quais ninguém se lembraria passados quatro anos, tendo em vista que as pessoas físicas não estão obrigadas à escrituração contábil, requerendo a retirada da maior parte dos valores arrolados.

Defende que o AFRFB não observou a regra de se excluir os valores de depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 contida no próprio art 42 da Lei n.º 9.430/96. Além disso, relata a incoerência de se tributar todos os valores em cascata, esquecendo-se que o valor tributado em um mês pode se constituir em recurso a ser levado em conta nos meses posteriores, a não ser que se faça prova que foi dada àquele recurso outra destinação que não a de depósito bancário;

- além disso, a autoridade autuante também não expurgou da tributação os valores declarados pelo contribuinte em sua Dirpf dos períodos da autuação e, tampouco, considerou os valores tributados em um mês podem se constituir em recursos a serem levados em conta nos meses posteriores, a não ser que se faça prova de que àquele recurso foi dada outra destinação que não a de depósito bancário. Cita jurisprudência do CARF sobre o assunto;

- defende que, a prevalecer a conclusão fiscal de que os recursos não pertenciam à Somaco, é forçoso se admitir que o impugnante exerceu atividade de natureza comercial de cobrança, na forma de uma sociedade de fato, e sendo assim, o ato fiscal é nulo por erro na identificação do sujeito passivo, pois deveria ter sido autuada a sociedade de fato e não a pessoa física;

- discorre acerca do descabimento da multa qualificada aplicada de 150%, defendendo que as condutas dolosas devem ser provadas cabalmente pela autoridade fiscal, não sendo admitidas presunções de qualquer gênero, afirmando que a autoridade fiscal não cuidou de comprovar o evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio que teriam motivado a imposição de tal penalidade, e nem poderia, pois, de fato, estas não existiram.

Defende que o AFRFB inverteu o ônus da prova dolosa que lhe cabia, pretendendo-o, sem qualquer amparo legal, transferi-lo ao contribuinte;

- à vista de todo o exposto, o impugnante requer:

- preliminarmente, o sobrestamento do julgamento do presente processo administrativo;

- o julgamento da improcedência do lançamento;

- a autorização da juntada posterior de documentos, com base no art 38 da Lei n.º 9.784/99;

A DRJ decidiu, conforme ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercícios: 2009, 2010, 2011

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

O lançamento é efetuado de ofício quando o contribuinte deixa de informar rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, implicando redução do imposto devido no ajuste anual.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO

Por expressa determinação legal, a multa de ofício no percentual de 75%, aplicável em casos de omissão de rendimentos, deverá ser qualificada quando constatado que o contribuinte agiu com intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador do IRPF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 24/11/2014 (fls. 4.179), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 15/12/2014 (fls. 4.181 e ss).

O Recorrente alega:

1 – que o lançamento é nulo ante a inconstitucionalidade decorrente da quebra do sigilo bancário. Pede o sobrestamento do feito até decisão final no STF;

2 – que a Autoridade Lançadora reconheceu que os recursos depositados em suas contas correntes eram decorrentes de pagamentos de pessoa jurídica. Que a origem foi comprovada;

3 - que não foram expurgados valores inferiores a R\$ 12 mil, como determina a lei;

4 – que não foram expurgados valores declarados na DAA;

5 – que a fiscalização não demonstrou a relação dos depósitos com rendimentos omitidos e o acréscimo patrimonial, e que a mera movimentação bancária não é fato gerador do IR. Que a presunção é precária e viola a legalidade, segurança jurídica e razoabilidade;

6 – que a multa qualificada imposta é descabida, por falta de conduta dolosa.

Pede a juntada de documentos, e o cancelamento do crédito lançado.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso parcialmente.

Não se pode conhecer das alegações de nulidade por inconstitucionalidade do art. 42, da Lei 9430/96 e da presunção legal e pela quebra de sigilo bancário.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Ressalta-se que o CARF falece de competência para se pronunciar sobre alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se a RFB bem utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Neste sentido, compete ao Julgador Administrativo verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Mas, mesmo que assim não fosse, no que toca a alegada quebra do sigilo bancário, com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, de repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001, bem como sua aplicação retroativa:

RE 601.314

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário,

pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1.º do CTN”. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

A decisão do STF é de observância obrigatória pelos integrantes deste Conselho, nos termos do RICARF.

Assim é que, caso conhecida a alegação relativa à quebra de sigilo bancário, seria de pronto afastada, já que não haveria qualquer irregularidade obtenção dos extratos bancários do Recorrente.

Em decorrência da decisão do STF, prejudicado o pedido do sobrestamento do feito.

No mais, observa-se que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n.º 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou da Decisão Recorrida.

Da Omissão de Rendimentos por Depósitos Bancários

Quanto à tributação de depósitos bancários, há, inicialmente, que se tecer um breve histórico da legislação vigente.

A Lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6.º e parágrafos:

Art. 6.º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§1.º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§2.º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§3.º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4.º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5.º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§6.º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.)

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte e de que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei nº 8.021/90 o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, tendo entrado em vigor a Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1997 e art. 58 da Lei 10.637/2002, deu suporte a presente autuação, e que assim dispõe:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

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

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

§ 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.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para **considerar ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova. Após a vigência da Lei n.º 9.430/96, não há mais a necessidade de se comprovar acréscimo patrimonial, sinais exteriores de riqueza, e/ou demonstrar o nexo causal entre depósito e consumo de renda, como alegado pelo contribuinte.

Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei n.º 8.021, de 1990, condicionava a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei n.º 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem de seus créditos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806, José Luiz Bulhões Pedreira defende com muita clareza essa posição:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Observe-se que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte representa, inicialmente, um indício de que tais depósitos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E nesse ponto, ele deve ser ouvido, para indicar a origem desses depósitos. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação, tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco.

Dessa forma, **cabe ao contribuinte** que pretender refutar a presunção da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, **provar**, por meio de **documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte.**

Por comprovação de origem, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo

a determinar a natureza da transação, se tributável ou não. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidência de datas e valores, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica fundada em meras alegações e apresentação de documentos sem a correlação dos valores com os depósitos, como pretende o contribuinte.

Assim, é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos do real beneficiário dos depósitos bancários e intimá-lo, como o titular das contas bancárias, a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei n.º 9.430/1996. Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte, dada a inversão do ônus da prova estabelecida pelo legislador.

Desse modo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula n.º 26, DOU de 22/12/2009, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 26.

A presunção estabelecida no art. 42, da Lei 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Ainda é preciso ressaltar que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Soma-se, entendimento sumulado neste CARF:

Súmula CARF n.º 30

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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Feitas estas considerações, passa-se ao exame das alegações de defesa.

O Recorrente alega que não foram expurgados valores inferiores a R\$ 12 mil, como determina a lei; e que não foram expurgados valores declarados na DAA.

Relativamente à temática de descumprimento do §3º, do art. 42, da Lei 9430/96, o R. Acórdão Recorrido assinalou que:

Prosseguindo, o auto de infração impugnado também teve como motivação a não comprovação da origem de diversos depósitos bancários efetuados nas conta-correntes mantidas pelo sujeito passivo junto às instituições financeiras Banco do Brasil, Bradesco, Itaú Unibanco, Unibanco e Mercantil do Brasil S/A durante o período de 01/2008 a 12/2010.

Os depósitos bancários cujas origens não foram consideradas comprovadas pela fiscalização foram discriminados de forma individualizada na planilha “Resumo Mensal – Valores não comprovados creditados em conta-corrente” (fl 37), que consolidou as planilhas individuais de fls 50/155, na qual constam os principais dados de cada operação bancária realizada nos anos de 2008 a 2010 (extraídos dos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras supracitadas), sendo eles: as datas dos créditos efetuados, seus históricos nos extratos e os valores não comprovados que suscitaram as intimações.

Conforme discriminado no Termo de Verificação de fl 32, durante a apuração dos depósitos efetuados nas contas correntes do interessado, a autoridade fiscal desconsiderou todos os valores relativos a cheques devolvidos, conforme consta da planilha de “valores não comprovados creditados em conta corrente deduzidos dos cheques devolvidos – Banco do Brasil – agência 0104 – conta 10920-7” (fl 39).

(...)

Para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada referiam-se à renda omitida, deveria o interessado, durante o procedimento fiscal ou na fase impugnatória, ter comprovado a origem e a natureza desses depósitos, fato este que não ocorreu no caso concreto.

No levantamento efetuado a partir dos expressivos valores de depósitos bancários depositados nas cinco contas correntes do contribuinte, minuciosamente detalhados na planilha fiscal de fl 37, foram apontados todos os depósitos bancários sem qualquer tipo de comprovação documental pelo notificado.

Na ausência de comprovação, por parte do sujeito passivo, da origem dos recursos depositados em suas contas correntes, a lei presume a omissão de rendimentos. Nesse caso, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Observa-se que, ao longo de todo o procedimento fiscal, o AFRFB cumpriu plenamente sua função, ou seja, comprovou a titularidade jurídica das contas correntes, comprovou os créditos dos valores depositados, e intimou, por várias vezes, o interessado a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, incumbia exclusivamente ao sujeito passivo demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem daqueles recursos. As simples alegações acostadas em sua peça de defesa não são suficientes para comprovar os fatos geradores apurados no presente Auto-de-infração.

(...)

Assim, no caso em análise, uma vez não comprovada a origem dos recursos creditados nas contas bancárias do interessado, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996,

materializou-se a presunção legal formulada de omissão de receitas e, portanto, restaram caracterizadas as aquisições de rendas omitidas da tributação, fato gerador do Imposto de Renda, descrito no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Com relação à alegação do impugnante de que não haveria qualquer renda a ser tributada, tendo em vista que os valores que transitaram em suas contas correntes de pessoa física não seriam renda e nem representariam exteriorização de riqueza, não tendo havido acréscimo patrimonial nos anos de 2008 a 2010, cabe ressaltar não ser necessário que a fiscalização vincule os depósitos/créditos a qualquer manifestação de riqueza ou acréscimo patrimonial do contribuinte, uma vez que, nos termos da Lei n.º 9.430/66, estes decorrem, simplesmente, de sua omissão de rendimentos, caracterizada pelos recursos (depósitos bancários) de origem não comprovada efetuados em suas contas correntes nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Ainda, no que se refere à alegação de que foram arrolados no lançamento valores ínfimos, não tendo sido observada a regra de se excluir os valores de depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 contida no próprio art 42 da Lei n.º 9.430/96, realmente o inciso II do parágrafo 3º do art 42 em questão, anteriormente transcrito, estabelece que, para efeito da determinação da receita omitida não serão considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que se somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Ocorre que, do exame da planilha “resumo mensal- valores não comprovados creditados em conta-corrente” de fl 37 (que consolidou os valores de omissões de rendimentos individuais das planilhas de fls 50/155), verifica-se que os somatórios dos valores individuais apurados nas cinco instituições bancárias do contribuinte ultrapassam o montante de R\$ 1 milhão (um milhão de reais) em cada ano-calendário objeto da autuação, razão pela qual, obviamente, não se aplica a regra do paragrafo supracitado aos valores de depósitos bancários apontados como omitidos no presente auto-de-infração

Correta a R. Decisão de Piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

De fato, quanto à alegação de descumprimento do §3º, do art. 42, da Lei 9430/96, observa-se das planilhas de fls. 37 e ss anexas ao Auto de Infração que o somatório de créditos inferiores a R\$ 12 mil, com origem não comprovada, ultrapassou o valor de R\$ 80 mil no ano-calendário, condição para a desconsideração de valores.

Por este motivo e acolhida a fundamentação do R. Acórdão Recorrido, indefere-se o pedido.

No mais, o Recorrente pede que sejam excluídos do lançamento os rendimentos declarados em DAA.

Relativamente à alegação de ausência de expurgo do quanto declarado à RFB, observa-se que a autuação não descreveu variação patrimonial a descoberto e sim omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada.

Nos casos em que a tributação se dá nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o rendimento declarado à RFB precisa ser associado ao depósito bancário pelo contribuinte, de forma individualizada, em decorrência de determinação legal. Somente assim, terá a origem comprovada.

Desta forma, não basta que os rendimentos constem da declaração de ajuste anual, sem apresentação de vinculação com os depósitos objeto da intimação fiscal, para que sejam

considerados e apropriados pela fiscalização no lançamento por omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada.

É certo que há jurisprudência no CARF, no sentido da possibilidade do expurgo dos rendimentos declarados à RFB em lançamento decorrente de infração por omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada. O entendimento jurisprudencial analisa a situação ao enfoque de que: se o contribuinte movimenta os rendimentos omitidos nas suas contas bancárias, igualmente movimenta os rendimentos declarados, observada a razoabilidade da questão e lógica da tributação.

Extrai-se da fundação do Acórdão 9202-010.050:

Ora, é razoável compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos declarados serem excluídos em bloco do montante da omissão, já que foram ofertados à tributação.

(...)

A jurisprudência do CARF, tal como constou do acórdão recorrido, é no sentido de que, apesar da não identificação individualizada dos depósitos com os rendimentos tributados na declaração, é cabível a exclusão do valor a eles correspondente, da base de cálculo do lançamento, sob o fundamento lógico de que, se o Contribuinte movimenta os rendimentos omitidos nas suas contas bancárias, não haveria de deixar de movimentar os rendimentos declarados.

Com efeito, o objetivo da exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários, dos valores tributados na Declaração de Ajuste Anual, é evitar que haja dupla tributação.

Entretanto, esse raciocínio somente pode ser aplicado aos rendimentos que, sem sombra de dúvida, foram efetivamente submetidos à tributação na declaração.

Com todo respeito àqueles que comungam deste entendimento, ousou divergir.

Em recente artigo (já encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para publicação) acerca de temática assemelhada e que será publicado em Coletânea do Carf, subscrito pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e por mim, ressaltou-se que:

Em processos instaurados por lançamento fiscal, a atuação do Julgador Administrativo consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário e decisão decorrente, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo. O desempenho da função judicante, atípica do órgão integrante do Poder Executivo, limita-se, portanto, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, relativamente às matérias abordadas pela defesa que guardam relação direta com a atuação (elementos da regra matriz de incidência tributária). O CARF, ao desempenhar seu mister, debruça-se exclusivamente sobre as matérias conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, tirante as de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição.

(...)

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição - compreendido como atividade estatal voltada à composição de conflitos com observância do devido processo legal. É condição para que o Juiz possa exercer sua

função, colocando-o como Autoridade entre e acima das partes, de forma isonômica, equidistante e objetiva. Esse pressuposto de validade dos atos do Juiz possibilita o exercício da justiça, e confere-lhe competência para afastar aplicação de normativo legal e constitucional.

Já os Julgadores Administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada.

O Julgador Administrativo não é colocado entre e acima da Autoridade Autuante e do Contribuinte de forma isonômica, equidistante e objetiva, como ocorre no Poder Judiciário. Tendo como atribuição o exercício do controle de legalidade dos atos administrativos que lhe precedem, não tem competência para afastar aplicação da lei ordinária ou constitucional.

Examinando a temática sob a ótica da competência do julgador administrativo, o CARF sumulou entendimento no sentido de que o Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no Regimento Interno do CARF.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Neste sentido, compete ao Julgador Administrativo verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Sendo assim, imperioso concluir que os Julgadores Administrativos não contam com a imparcialidade plena, e, portanto, não tem por finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal.

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

(...)

O dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato. Resumidamente, o dever de promoção da justiça fiscal não alcança o Julgador Administrativo, considerada sua competência e alcance da sua imparcialidade.

Por derradeiro, argumentações alicerçadas em princípios de índole constitucional são utilizados na tentativa de justificar (...).

(...)

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade – isto é, o Julgador Administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios, por falta de competência para afastar aplicação da lei.

No contencioso administrativo tributário os princípios de direito não têm o condão de derogar ou revogar artigos do Decreto nº 70.235/72 enquanto vigentes, nem tão pouco permitem o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo tributário, em detrimento do comando legal.

Neste sentido, v.g., não pode o Julgador Administrativo examinar matérias não impugnadas, sob a manto do formalismo moderado ou verdade material, salvo se de ordem pública forem.

Considerando as premissas acima reproduzidas, ao meu sentir, **é descabido ao Julgador Administrativo afastar a obrigatoriedade de comprovação individualizada inserta no art. 42, da Lei 9430/96** (alguns julgados chamam o afastamento da norma de “abrandamento” da lei), ao fundamento de aplicar princípio constitucional, como o da razoabilidade, ou mesmo da lógica para a tributação. E essa afirmação decorre da **imparcialidade mitigada** conferida ao Julgador Administrativo, que não lhe impõe o dever de promoção de Justiça Tributária, e da competência conferida a esse Julgador, restrita ao controle de legalidade. Assim, **o Julgador Administrativo não tem poderes para deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios ou silogismos.**

E diga-se, no caso, não se trata de aproveitamento de pagamentos de um mesmo tributo em um lançamento, mas sim de aplicação de presunção legal de auferimento de renda, somente afastável com a comprovação da origem do rendimento pelo contribuinte, de forma individualizada.

Se a lei não excetua, não pode o Julgador Administrativo excluir obrigatoriedade legal, sob o argumento de que a ressalva é razoável ou lógica.

Como dito, o rendimento declarado pela pessoa física, para ser considerado como origem para fins de apuração do IRPF devido, nos casos em que a tributação se dá nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, há de ser comprovado individualizadamente.

No presente caso, não houve comprovação da vinculação entre os valores declarados a título de rendimentos recebidos aos depósitos, de forma individual.

Não sendo possível comprovar que os rendimentos declarados tenham transitado pelas contas correntes, não se pode considera-los, **de forma presumida**, como origem para os depósitos bancários em questão. A presunção legal inserta no art. 42, da Lei 9430/96, é diametralmente oposta a este raciocínio.

Ao meu sentir, o expurgo de valores declarados à RFB somente seria possível mediante demonstração individualizada de que os rendimentos foram tributados. Isto não ocorreu. E o ônus desta prova é do contribuinte.

Como já indicado acima, compete ao contribuinte que pretender refutar a presunção da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte.

E diga-se mais: se o contribuinte recebeu valores de pessoa jurídica, e os ofereceu à tributação, por qual motivo não comprovou o fato, no momento de defesa?

Mesmo para aqueles que admitem o dito “abrandamento” - **que se traduz no real afastamento da norma pelo Julgador Administrativo, a meu ver, ato que extrapola à competência do colegiado** -, o entendimento da C. CSRF é no sentido de que o abatimento de rendimentos declarados à RFB do lançamento, em decorrência de omissão de rendimentos por

depósitos bancários de origem não comprovada, não alcança os valores oferecidos à tributação que tiveram retenção na fonte, como o expressado no Acórdão nº 9202-010.552, de 24/11/2022.

Extrai-se da fundamentação:

Perceba-se do racional construído que o colegiado admite a relativização da regra insculpida no § 3º do artigo 42 da Lei 9.430/96, no sentido de que os depósitos devam ter suas origens comprovadas individualizadamente por parte do contribuinte, quando houver rendimento tributado na DAA, com vistas a se evitar uma indesejada dupla tributação da renda.

Nesse sentido, a bem de se evitar essa dupla tributação, abre-se espaço para a presunção *hominis* de que esses rendimentos tributados transitaram pela conta auditada e estão, assim sendo, também compondo a base de cálculo do lançamento, justificando o abrandamento da exigência contida no dispositivo acima.

Todavia, esse abrandamento cede espaço ao rigor da norma, exigindo-se a comprovação individualizada do depósito nos casos que tratam de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, notadamente com retenção na fonte ou contribuição social incidentes sobre eles na DAA, posto que, em relação a esses rendimentos declarados, de forma bastante improvável haveriam de ter sido incluídos pelo Fisco dentre os depósitos de origem não comprovada e, se caso houvessem sido incluídos, a sua comprovação/vinculação aos depósitos arrolados pelo autuante seria tarefa de fácil execução. Ou seja, não se justificaria relativizar a regra a pretexto de se evitar uma dupla tributação, se o fiscalizado não cumpre minimamente seu dever instrumental, que, diga-se, não se mostra complexo no caso.

Os rendimentos recebidos pelo Recorrente nos 3 anos-calendário objeto de auditoria e lançamento foram pagos por pessoa jurídica, e tiveram retenções na fonte e recolhimentos previdenciários, conforme se observa das DAA e das DIRF acostadas aos autos.

Incabível, desta forma, a exclusão dos rendimentos já tributados na declaração de ajuste anual da pessoa física do lançamento de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada, não demonstrada vinculação com os depósitos objeto da intimação fiscal de forma individualizada, por ausência de previsão legal.

Destaco julgados neste Conselho, com decisão no sentido da impossibilidade da exclusão pretendida.

Neste sentido, o Acórdão 9202-009.829, de 27/08/21:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigmas conduz ao não conhecimento do recurso por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente é cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual, desde que haja uma mínima correspondência entre eles.

Extrai-se da fundamentação:

Nesse rumo, não obstante a jurisprudência deste colegiado dispensar, em casos bem específicos e para os fins que aqui se discute, a necessidade de que os créditos sejam comprovados de forma individualizada, é de se exigir, além da natureza tributável dos rendimentos declarados na DIRPF, que haja uma mínima verossimilhança na relação depósitos selecionados X rendimentos tributáveis declarados, o que não vislumbro no presente caso. Além do quê, este colegiado não vem admitindo a dedução dos valores relacionados a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, isentos e não tributáveis e sujeitos a tributação exclusiva/definitiva, consoante se colhe do já citado acórdão de nº 9202-008.669, julgado na sessão de 17/3/20.

Também, os Acórdão 2301 -008189, de 07/10/2020, e Acórdão 2401-007.240, de 04/12/2019, com ementas abaixo reproduzidas:

Acórdão 2301 -008189

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO. INDIVIDUALIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE RENDIMENTO DECLARADO COMPROVAR ORIGEM DE DEPÓSITO SEM VINCULAÇÃO INDIVIDUALIZADA AOS DEPÓSITOS.

Para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos amparada no art. 42 da Lei 9.430/1996 a comprovação há de ser individualizada, não basta declaração de rendimentos tributáveis ou não na declaração de ajuste, sem apresentação de vinculação com os depósitos objeto da intimação fiscal.

Acórdão 2401-007.240

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS NO AJUSTE ANUAL.

Na hipótese de lançamento com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, incabível a exclusão dos rendimentos já tributados na declaração de ajuste anual da pessoa física quando não é plausível assumir pelo conjunto probatório dos autos que os valores declarados pelo contribuinte integram os créditos de origem não comprovada objeto do auto de infração

Com estes fundamentos, indefere-se o pedido de expurgo da base de cálculo do presente lançamento dos valores declarados à RFB nas DAA.

Correta a autuação, mantida a R. Decisão de Piso pelos seus fundamentos.

Da Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica

O Recorrente assinala que a Autoridade Lançadora reconheceu que os recursos depositados em suas contas correntes eram decorrentes de pagamentos de pessoa jurídica. Que a origem foi comprovada.

De fato, a Autoridade Lançadora entendeu comprovada a origem dos depósitos de R\$ 37.631,47, R\$ 35.190,64 e R\$ 30.305,28, e constatou que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica não tinham sido tributados.

Por este motivo, os valores pagos pela empresa SOMACO LTDA ao Recorrente não foram lançados como omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada, e sim como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Conforme se extrai do Relato Fiscal:

III – DAS INFRAÇÕES:

III.1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS - HONORÁRIOS:

Em resposta ao item 1 do TIF 04, em que o contribuinte foi intimado a informar os valores recebidos pela prestação de serviços de cobrança à empresa SOMACO LTDA, nos períodos fiscalizados, o mesmo assim se pronunciou: *"Pela prestação de serviços indicados neste item, estimamos que os valores recebidos durante os anos calendários de :2008 gira em torno de R\$ 37.631,47; durante o ano calendário de 2.009 o valor de R\$ 35.190,64 e durante o ano calendário de 2010 o valor de R\$ 30.305,28. Não temos condições de informar o "quantum" exato, uma vez que, após a liquidação da dívida pelo cliente, repassamos o devido valor à SOMACO e sendo assim nos baseamos nos valores informados pela mesma."*

Assim, conforme resposta do fiscalizado o mesmo teria recebido em razão dos serviços de cobrança prestados, os seguintes valores:

ANO – CALENDÁRIO	VALOR RECEBIDO (R\$)
2008	37.631,47
2009	35.190,64
2010	30.305,28

O motivo apontado pelo fiscalizado - que o impossibilitaria de informar os valores exatos recebidos pelos serviços de cobrança prestados à SOMACO - é totalmente inverossímil, pois o mesmo afirma que após a liquidação da dívida pelo cliente, repassou o valor devido à empresa.

Ora, se o fiscalizado **sabia quais os valores deveriam ser repassados à empresa**, e por outro lado também conhecia os valores das dívidas liquidadas pelos clientes devedores, a consequência lógica de tal fato não pode ser outra: **a diferença entre os valores pagos pelos clientes e aqueles repassados à SOMACO constituem os valores recebidos pelo fiscalizado, como remuneração pelos seus trabalhos.**

Outro aspecto a considerar, é que embora o fiscalizado tenha empregado as expressões "estimamos" e "gira em torno de", quando se refere aos valores recebidos, tais valores foram informados de maneira bastante definida, contendo inclusive os centavos de reais recebidos em cada período.

Nas declarações de ajuste apresentadas, relativas aos anos-calendário fiscalizados, **não foram declarados os valores dos rendimentos informados pelo contribuinte, em resposta ao item 1 do TIF 04.**

Tais valores, que foram considerados como omissão de rendimentos do fiscalizado, constam do demonstrativo OMISSÃO DE RENDIMENTOS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECEBIDOS, relativos aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010.

O fiscalizado informou, em resposta ao item 1 do TIF 05, que não teria recebido tais valores diretamente da empresa. No entanto, os mesmos foram deduzidos dos valores brutos recebidos pelo fiscalizado dos clientes da empresa. Assim, a referida omissão foi considerada, no auto de infração, como rendimento do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica, tendo em vista **que os serviços de cobrança foram prestados à empresa SOMACO LTDA e não aos clientes desta última.**

No Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, relativo ao ano calendário 2008, foi deduzido o valor de R\$ 457,34 - relativo ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) pela empresa Banco Mercantil do Brasil S/A - tendo em vista que tal valor não foi deduzido na declaração de ajuste do referido período.

(...)

E o Auto de Infração apresenta:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MONTES CLAROS - MG

CONTRIBUINTE: FERNANDO VALADARES ROQUETE
CPF: 113.200.796-87

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS
HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECEBIDOS**

PERÍODO DE APURAÇÃO	OMISSÃO DE RENDIMENTOS
31/12/2008	37.631,47
31/12/2009	35.190,64
31/12/2010	30.305,28

Obs.: Valor da omissão de rendimentos do trabalho não assalariado informado pelo fiscalizado em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 04.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MONTES CLAROS - MG

CONTRIBUINTE: FERNANDO VALADARES ROQUETE
CPF: 113.200.796-87

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS
CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS**

PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS (A)	COBRANÇAS SOMACO (B)	HONORÁRIOS RECEBIDOS (C)	OMISSÃO APURADA (A-B-C)
31/12/2008	1.888.062,83	1.254.382,50	37.631,47	596.048,86
31/12/2009	1.509.585,47	1.173.021,58	35.190,64	301.373,25
31/12/2010	1.292.598,72	1.010.176,03	30.305,28	252.117,41

Obs.: 1) Valores da coluna A extraídos do demonstrativo RESUMO MENSAL - VALORES NÃO COMPROVADOS CREDITADOS EM CONTA CORRENTE.
2) Valores da coluna B extraídos dos demonstrativos apresentados pela empresa SOMACO LTDA, em resposta ao TIF 02, de 13/05/2013.
3) Valores da coluna C extraídos do demonstrativo OMISSÃO DE RENDIMENTOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECEBIDOS.

Como bem apontou o R. Acórdão Recorrido:

Infere-se, dos dispositivos transcritos, que a incidência do imposto de renda vincula-se à natureza do rendimento auferido, corretamente considerada como verba tributável pela autoridade fiscal na presente autuação. Note-se que não é o nomen juris, mas a natureza jurídica da verba que definirá sua incidência tributária. O fato gerador do IRPF, conforme dispõe o art 43 do CTN acima transcrito, é tudo que tipificar um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, fato este devidamente confirmado através do montante de R\$ 103.127,40 recebido no período de 2008 a 2010, porém, indevidamente omitido das Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

Nos termos do art. 787 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99, abaixo transcrito, as pessoas físicas deverão apresentar anualmente suas declarações de rendimentos e de seus dependentes, nas quais se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente a todos os rendimentos percebidos naquele ano-calendário:

(...)

A responsabilidade pela exatidão/inexatidão do conteúdo consignado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda é do próprio beneficiário dos rendimentos, que não pode desconhecê-los e deixar de oferecê-los à tributação.

Deste modo, tendo restando confirmado nos autos que os valores de rendimentos auferidos pelo contribuinte da empresa Somaco não foram oferecidos à tributação da

RFB, é de se concluir pela manutenção do crédito apurado pela fiscalização. Ainda, no que se refere à alegação de duplicidade na exigência de tributos, tendo em vista que os valores de R\$ 37.631,47, R\$ 35.190,64 e R\$ 30.305,28 apontados como omitidos decorreriam da mesma movimentação bancária que deu origem à autuação de omissão de rendimentos relativos aos depósitos bancários de origem não identificada, verifica-se não assistir razão ao contribuinte, conforme restará demonstrado a seguir.

Na verdade, o Relatório Fiscal de fl 32 informa expressamente que os honorários advocatícios recebidos pelo contribuinte durante os anos de 2008 a 2010, nos valores acima descritos, bem como os valores de cobranças efetuadas em benefício da empresa Somaco no período em questão foram devidamente deduzidos dos valores de créditos bancários de origem não comprovada, conforme consignado na planilha fiscal de fl 36 (abaixo reproduzida), não havendo quaisquer motivos para se falar em duplicidade de tributação dos valores omitidos a título de rendimentos de trabalho não assalariado no processo em questão:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MONTES CLAROS - MG

CONTRIBUINTE: FERNANDO VALADARES ROQUETE
CPF: 113.200.796-87

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS
CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS**

PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS (A)	COBRANÇAS SOMACO (B)	HONORÁRIOS RECEBIDOS (C)	OMISSÃO APURADA (A-B-C)
31/12/2008	1.888.062,83	1.254.382,50	37.631,47	596.048,86
31/12/2009	1.509.585,47	1.173.021,58	35.190,64	301.373,25
31/12/2010	1.292.598,72	1.010.176,03	30.305,28	252.117,41

Obs.: 1) Valores da coluna A extraídos do demonstrativo RESUMO MENSAL - VALORES NÃO COMPROVADOS CREDITADOS EM CONTA CORRENTE.
2) Valores da coluna B extraídos dos demonstrativos apresentados pela empresa SOMACO LTDA, em resposta ao TIF 02, de 13/05/2013.
3) Valores da coluna C extraídos do demonstrativo OMISSÃO DE RENDIMENTOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECEBIDOS.

Correta a Decisão de Piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

A Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

O Recorrente afirma que recebeu, os rendimentos considerados como base de cálculo para o lançamento, como pagamento por trabalho prestado. Alega que a Autoridade Lançadora reconheceu que os recursos depositados em suas contas correntes eram decorrentes de pagamentos de pessoa jurídica. Que a origem foi comprovada.

Ocorre que nesta autuação, não houve imputação de infração por presunção legal. A origem fora mesmo comprovada e por este motivo deu-se o lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

As DAA acostadas aos autos comprovam que os valores recebidos não foram declarados e levados à tributação.

Comprovado nos autos o recebimento de rendimento pago por empresa em decorrência de serviços prestados, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda encontra-se plenamente demonstrada.

Assim, correto o lançamento neste aspecto.

Da multa qualificada

Relativamente ao tópico, com razão o Recorrente.

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

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. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo n.º 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF n.º 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 n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

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.

Doutro lado, a legislação aplicável ao fato gerador não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão n.º 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...)

Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...)

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...)

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatória praticada pelo Recorrente.

Vejamos o Relato Fiscal:

O contribuinte apresentou as seguintes declarações de ajuste, referentes aos períodos fiscalizados:

Exercício	Ano-Calendário	Nº da Declaração	Rendimentos Tributáveis (RS)
2009	2008	06/32.071.651	14.622,50
2010	2009	06/37.258.866	31.051,50
2011	2010	06/37.318.403	62.178,00

Os valores dos rendimentos omitidos, conforme consta do item III-1 do presente termo, que foram por fim, confessados pelo fiscalizado, representam os seguintes percentuais, em relação aos valores declarados:

Ano-Calendário	Rendimento Omitido (RS)	Rendimento Tributável Declarado (RS)	% Omitido / Declarado
2008	37.631,47	14.622,50	257,3%
2009	35.190,64	31.051,50	113,3%
2010	30.305,28	62.178,00	48,7%

Assim, os valores dos rendimentos omitidos nas declarações de ajuste são superiores aos valores dos rendimentos tributáveis declarados, nos anos-calendário 2008 e 2009. Já no ano-calendário 2010, representam quase metade dos valores tributáveis declarados.

Por outro lado, constatou-se no decorrer do procedimento de fiscalização, que a cobrança de valores efetuada para a empresa SOMACO LTDA, implicou em movimentação financeira de vultosas quantias nas contas correntes do fiscalizado nos referidos períodos.

Tal constatação somente foi possível em razão:

1º) Das requisições de movimentação financeira junto aos bancos em que o fiscalizado manteve contas correntes nos períodos fiscalizados, pois quando intimado/reintimado a apresentar os extratos das referidas contas, mediante item 1 do TIPF e do TIF 01, respectivamente, o contribuinte negou-se a fazê-lo. Não se pode esquecer, inclusive, que na resposta apresentada ao TIPF, protocolada em 21/03/2013, o contribuinte solicitou prazo adicional de vinte dias para apresentação dos extratos.

2º) Do procedimento de diligência junto à empresa SOMACO LTDA, que intimada, informou os valores recebidos, oriundos dos serviços de cobrança prestados pelo ora fiscalizado.

Diante do exposto, não é razoável supor que o fiscalizado não tivesse conhecimento dos serviços prestados, e, conseqüentemente, dos valores percebidos pela prestação de tais serviços, vez que, tais valores mostraram-se relevantes em relação aos demais valores tributáveis declarados pelo contribuinte.

Outro fato que chama a atenção, é que o fiscalizado, de maneira reiterada, não informou nenhum dos valores recebidos em função das cobranças realizadas, em nenhum dos períodos fiscalizados.

É necessário lembrar, que no início do procedimento de fiscalização, o contribuinte foi intimado, mediante item 4 do TIPF, a apresentar comprovante de todos os rendimentos tributáveis recebidos nos períodos fiscalizados. Em resposta ao referido item, cujo protocolo foi efetuado em 28/03/2013, o fiscalizado não faz qualquer alusão aos valores recebidos pelos serviços de cobrança efetuados.

Conforme a legislação vigente, a sonegação fiscal decorre de uma ação ou omissão, com o intuito de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Assim, o expediente adotado pelo fiscalizado, com a apresentação de declarações (DIRPF's) dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, em que os valores recebidos pelos serviços de cobrança efetuados foram reiteradamente omitidos, implicaram em omissão do contribuinte, que retardaram o conhecimento por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária - aquisição de disponibilidade econômica de renda, produto do trabalho - caracterizando a sonegação fiscal.

Enfim, é uma circunstância da qual resulta imposição de penalidade agravada, razão pela qual foi lavrada representação fiscal para fins penais, e aplicada para a infração apurada no item III-1, a multa de 150%.

O Colegiado de Piso, a seu turno, considerou que:

Quanto à multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o IRPF devido, o Relatório Fiscal é bastante claro ao especificar os motivos de sua qualificação, que ultrapassaram a simples omissão de rendimentos tributáveis nos anos-calendário de 2008 a 2010.

Isto porque, não obstante a recusa do contribuinte em apresentar os extratos de suas diversas contas bancárias à autoridade competente, além de sua reiterada conduta em omitir rendimentos sujeitos à tributação em suas Declarações de Ajuste Anual, da leitura das peças processuais verificou-se que, em atendimento ao questionamento formulado pelo AFRFB autuante acerca dos serviços prestados por aquele à empresa Somaco (Termo de Intimação Fiscal de 13/05/2013), o interessado alegou, simplesmente, ter prestado serviços “gratuitos” à empresa em questão no período objeto de fiscalização.

No entanto, logo após tomar ciência da informação fornecida pela Somaco acerca dos diversos serviços remunerados prestados àquela, o mesmo alegou que havia recebido os valores (estimados) de R\$ 37.631,47, R\$ 35.190,64 e R\$ 30.305,28 nos anos de 2008 a 2010, não sendo crível acreditar que o sujeito passivo simplesmente não tivesse conhecimento dos valores de rendimentos percebidos por seus serviços especializados de cobrança no período supracitado.

Desta forma, o comportamento reiterado do contribuinte em negar a existência de diversos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica citada demonstra, de forma cabal, sua tentativa de ocultar/retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, do fato gerador da obrigação tributária principal, no presente caso, de sua aquisição de disponibilidade econômica de renda, conduta esta reputada como necessária e suficiente, por esta instância julgadora, para a manutenção da multa qualificada aplicada sobre o IRPF lançado na presente autuação.

A reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostravam suficientes, à época, para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, e havendo indicação de reiteração e estratégias de defesa, e inexistindo comprovação de fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação por demais circunstâncias, procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo, relativamente à prática infratora.

Por todos estes fundamentos, mister acolher os argumentos do Recurso para afastar a multa qualificada.

Da Diligência

Relativamente ao pedido de juntada de provas *a posteriori*, insta considerar que o momento oportuno para sua apresentação das provas é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações, ocorrendo preclusão, conforme disposto no art. 15, do Decreto nº. 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a juntada de documentos após a impugnação ou a determinação de necessárias diligências ou perícias.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

E nem se diga que o pedido deva ser deferido em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Desta forma, resta indeferido o pedido.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca as alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, por dar-lhe provimento parcial, para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao piso legal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly