MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13116.741629/2019-76**
ACÓRDÃO	2201-012.187 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEVI MACHADO DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CONSTANTE DO CADASTRO DE PESSOAS FÍSICAS.

Considera-se domicílio tributário, para fins de intimação, o endereço postal fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE. SÚMULA CARF Nº 173.

Tendo sido improfícua a tentativa de intimação por via postal, justifica-se a intimação por edital (Súmula CARF nº 173).

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexivo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DOCUMENTO VALIDADO

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRABALHO NÃO ASSALARIADO.

É legítimo o lançamento de ofício de rendimentos do trabalho não assalariado recebidos de pessoas jurídicas não oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada para 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, consubstanciada no Acórdão nº 107-002.151 (fls. 1.220/1.249), o qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Foi efetuado lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF - relativo ao exercício 2015 (ano-calendário 2014), por meio do Auto de Infração de fls. 885/892, no valor total de R$ 3.769.582,87, inclusos multa de ofício e juros de mora calculados até 31/12/2019, em virtude das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, com multa de ofício de 150%

- Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, com multa de ofício de 75%

Foram efetuados Representação Fiscal para Fins Penais e Arrolamento de Bens.

Após análise dos extratos bancários remetidos pelas instituições financeiras BANCO DO BRASIL S/A, BANCO BRADESCO S/A e HSBC, a autoridade fiscal, além de informar sobre a justificação de parte dos depósitos em função da rubrica bancária utilizada, solicitou ainda a identificação da origem dos depósitos remanescentes, devidamente especificados em relação anexa (fls. 159/172), tendo o fiscalizado apresentado sua narrativa e documentação às fls. 173/319.

Em 25/09/2019, o autuante, após analisar as respostas do Contribuinte, solicitou a comprovação documental da origem dos créditos que entendeu como ainda não comprovados (fls. 320/336).

Cientificado do lançamento por edital (fls. 927/930), o Contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 940/966), em 29/01/2020, alegando, em síntese:

1. Preliminarmente, a intimação realizada pela via edital é nula, pois a única intimação postal levada a efeito não fora devolvida, vez que ausente o destinatário. A recusa da correspondência foi realizada por porteiro e se tornou conhecida apenas em data posterior. O edital fora providenciado em data anterior ao retorno dos documentos enviados (dia 13/12/2019), revelando-se extemporânea.

2. A intimação por via de edital eletrônico somente é possível se previamente atendidos os pressupostos do §4º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que somente teria se dado em 08/01/2020. Face a inexistência de consentimento expresso do sujeito passivo, caberia apenas a publicação de edital em órgão de impressa oficial para burlar a distância que o separava da autoridade competente.

3. A opção açodada e irregular pela intimação editalícia teve como objeto paralisar a fluência do lapso decadencial iniciado em 31/10/2014 (para omissão de renda paga por pessoa jurídica) e 31/12/2014 (para o depósito bancário). Como se considera intimado apenas em 09/01/2020, restaria maculado o lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

4. É irregular a requisição de extratos bancários diretamente às instituições financeiras por não ter lhe sido franqueado o contraditório.
5. Se contrapõe ao uso de prova emprestada, pois os trechos extraídos do interrogatório policial separados do todo perdem sua autenticidade. O investigado criminalmente não é obrigado a falar a verdade e que a promotoria não é parte isenta, o que torna a prova imprestável.
6. No mérito, explica que em 21/03/2005 firmara contrato de serviço sem remuneração profissional com a pessoa jurídica SANTORINI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS COM E CONST LTDA, inativa desde 1987, pautado exclusivamente no proveito eventual da causa.
7. Aquela empresa sofreu desapropriação indireta de imóvel de sua propriedade e seus sócios, marido e mulher, em precária situação econômica, apenas na forma de sociedade em conta de participação, poderiam reclamar a devida indenização, situação que entende perfeitamente configurada no contrato de serviços jurídicos firmado.
8. Nega a natureza de honorários, frente a participação futura em possível êxito econômico e assunção de riscos, inclusive quanto ao pagamento de encargos processuais.
9. Confirma o pagamento da indenização em 2014, porém adverte que fora a operação questionada judicialmente (Inquérito Civil – SIMP 001509-023/2015 e Ação Civil Pública nº 1023704-26.2017.8.11.0041), daí a manutenção escritural como dívida em declaração de ajuste anual do contribuinte e como crédito na contabilidade da pessoa jurídica, por absoluta falta de opção diante das questões jurídicas pendentes.
10. O acordo estabelecido entre o recorrente e o Sr. Antônio Rodrigues Carvalho como representante da empresa SANTORINI não tem natureza de remuneração por serviço prestado, mas deu origem a uma parceria, cujo proveito ainda não se deu frente aos questionamentos judiciais e administrativos e pendência de registro da transferência de domínio oriunda da desapropriação,
11. Não é dado aos agentes de Estado intervir no poder de contratar das partes, vez que este decorrer da autonomia da vontade dos intervenientes tornando-se lei. Tece comentários sobre a peculiaridade avessa a formalidades ostentada pelas sociedades em conta de participação, lembrando seu arcabouço normativo, qual seja, arts. 991 a 996 do Código Civil.
12. Frente ao caráter não tributável das indenizações que visem retribuir a perda da titularidade de bens por desapropriação, entende que o montante percebido

DOCUMENTO VALIDADO

deve ter igual tratamento, seja pelo fato de restar adiada a prestação de contas seja pela natureza da verba principal.

13. A omissão apurada com lastro em depósitos bancários carece de demonstração de acréscimo patrimonial a descoberto, referindo à Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos.

14. Os créditos relacionados à sua movimentação bancária são de origem lícita e não sujeitos à Tributação, decorrentes de: a) movimentação de recursos entre contas de sua titularidade, como revela a coincidência de datas entre débito e crédito; b) movimentação de haveres patrimoniais, notadamente cheques pendentes vencidos e cheques pr=e-datados de FCM Fomento de Crédito Mercantil Ltda.; c) recebimento de lucors da parceria imobiliária firmada com BRDU Desenvolvimento Urbano Ltda, via 3LM Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda, conforme contratos e relatórios mensais; d) recursos de adiantamentos em parceria imobiliária firmada com Brooklim Construções e Incorporações Ltda. Via Azer Machado Oliveira, seu irmão e representante.

15. Com relação a coincidência de data e valores, explica que em virtude da natureza de algumas operações (letras b, c e d) isto é inviável.

16. Aponta erro do agente ao relacionar crédito de R$ 210.000,00 no dia 06/10/2014, quando o correto seria 250.000,00 em 30/10/2014, consoante extratos (fl 898).

17. A soma dos recursos de origem comprovada supera os valores creditados nos Bancos Bradesco e HSBC, remanescendo “saldo positivos” representados por cheques pré-datados ou pendentes endossados em favor da FCM mantido em carteira, concluindo inexistir créditos que não tenham sua origem atestada: recurso recebido por gestão (FCM), adiantamento (BROOKLIN) e lucros distribuídos (BDRU).

18. A prova de suas alegações estaria em contratos firmados com a imobiliária Ruy Pinheiro Imóveis, assim como na contabilidade, extratos bancários e registros diários desta pessoa jurídica.

19. Os valores percebidos das empresas FCM e Ruy Pinheiro Imóveis foram representados por cheques de terceiros com endosso em branco, sendo impossível realizar vinculação crédito a crédito sem que se peça isto aos bancos envolvidos.

20. O cabal esclarecimento dos fatos demandaria requisição de documentos de origem para identificar o sujeito ativo e a natureza de cada crédito.

DOCUMENTO VALIDADO

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, cuja decisão foi assim ementada (fls. 1.220/1.249):

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
>
> Exercício: 2015
>
> LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS.
>
> Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte deve ser afastada a preliminar de nulidade.
>
> QUEBRA DO SIGILO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ILEGALIDADE INEXISTENTE. NULIDADE AFASTADA.
>
> Uma vez atendidas as exigências legais para emissão de Requisição de Movimentação Financeira não há de se falar em nulidade do procedimento fiscal.
>
> DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.
>
> Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a legislação autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações mediante documentação hábil e idônea.
>
> DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.
>
> Se o ônus da prova for atribuído ao contribuinte por presunção legal, caberá a ele a prova da origem dos depósitos bancários em conta de sua titularidade.
>
> PEDIDO DE PERÍCIA. PRESUNÇÃO LEGAL. LIDE.
>
> Indefere-se o pedido de perícia quando este subverte presunção legal estabelecida em favor do Fisco e sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.
>
> Impugnação Procedente em Parte Crédito
>
> Tributário Mantido em Parte

A decisão de primeira instância acolheu em parte os argumentos do Contribuinte e excluiu a seguinte transferência entre contas de mesma titularidade:

> 30/10/2014 – crédito na conta HSBC (fl. 154) – R$ 250.000,00

Cientificado dessa decisão em 03/11/2020 (A. R. de fl. 1.254), o Contribuinte apresentou, na mesma data, a petição de fls. 1.257/1.262, intitulada “Embargos de Declaração”, na qual sustenta a omissão do acórdão em relação à nulidade da intimação por edital e à existência de fatos supervenientes que impediram o proveito da causa quanto à parceria com a empresa Santorini, além de pretender a reanálise da decadência alegada.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A DRJ07 não conheceu dos intitulados embargos e deu-lhe o status de recurso voluntário direcionado ao CARF, conforme decisão de fls. 1.267/1.271.

O Contribuinte foi cientificado dessa decisão em 26/05/2021 (A.R. de fl. 1.275), tendo apresentado, em 08/06/2021, a peça de fls. 1.278/1.293, como razões complementares ao Recurso Voluntário, na qual alega, em síntese:

- nulidade das intimações;

- decadência do lançamento fiscal;

- Inexistência de relação jurídico-tributária – parceira com a empresa Santorini;

- Multa confiscatória – aplicação do limite de 100%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Cientificado da decisão de primeira instância, o Contribuinte, em vez de interpor Recurso Voluntário, apresentou uma peça intitulada "Embargos de Declaração" (fls. 1.257/1.262), alegando o seguinte, em breve síntese:

- nulidade da intimação por edital;

- decadência do lançamento fiscal;

- superveniência de fatos – manutenção do valor retido para liquidação do contrato em conta corrente na contabilidade da empresa Santorini.

Como não há previsão legal para apresentação de embargos contra decisão de primeira instância, a DRJ, por meio da decisão de fls. 1.267/1.271, acolheu o pedido como Recurso Voluntário, encaminhando-o ao CARF para apreciação.

Ao tomar ciência dessa decisão da DRJ, o Contribuinte apresentou razões complementares ao recurso admitido (fls. 1.278/1.293), com as seguintes alegações, em resumo:

- nulidade das intimações;

- decadência do lançamento fiscal;

- Inexistência de relação jurídico-tributária – parceria com a empresa Santorini;

- Multa confiscatória – aplicação do limite de 100%.

Acolho a petição de fls. 1.257/1.262 como recurso voluntário. Como ele é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, merece ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

PRELIMINARES

O Recorrente pugna, preliminarmente, pela nulidade da intimação realizada via edital, alegando que a única tentativa postal levada a efeito não fora efetivada, pois estava ausente. Aduz, ainda, inexistir consentimento expresso dado à Receita Federal para uso de edital eletrônico, concluindo pela necessidade de publicação de edital em órgão de impressa oficial.

Não tem razão o Recorrente.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim estabelece:

> Art. 23. Far-se-á a intimação:
>
> I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> II – **por via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, **com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo**; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> II - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 1º **Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo** ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, **a intimação poderá ser feita por edital publicado**: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> I - **no endereço da administração tributária na internet**; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> II - **em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação**; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 2° **Considera-se feita a intimação**:
>
> [...]
>
> IV - **15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado**. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

DOCUMENTO VALIDADO

> § 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> I - **o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária**; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> (destaquei)

Observa-se, pela legislação acima, que a utilização do edital exige apenas que resulte improfícuo um dos meios de intimação direta, quais sejam, pessoal, postal ou eletrônico. No presente caso, ocorreu uma tentativa frustrada de intimação, por via postal, no endereço cadastral do Contribuinte.

Nesse sentido temos a Súmula CARF nº 173:

> A intimação por edital realizada a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, é válida quando houver demonstração de que foi improfícua a intimação por qualquer um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico) ou quando, após a vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

Temos, ainda, a Súmula CARF nº 9:

> É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste caso, o lançamento fiscal foi efetuado em 04/12/2019 e, nesta data, o cadastro deste órgão apontava como domicílio tributário do Recorrente RUA O, Nº 131 – APTO 1101 – MIGUEL SUTIL – CUIABÁ - MT - CEP 78048-338, local para onde foi encaminhada não só a ciência do lançamento (fl. 927), como várias comunicações anteriores (fls. 04, 13 e 19), as quais haviam sido recebidas. É de se destacar que foi este o domicílio constante da última declaração de ajuste anual anterior ao evento, correspondente ao exercício 2018, entregue em 07/05/2019 (fls. 839/854).

Tendo em vista que a tentativa de ciência via postal foi improfícua, por recusa do destinatário (fls. 926/928), tem-se como válida a ciência efetuada por edital, em 30/12/2019 (fl. 929).

Aduz, ainda, o Recorrente que havia optado pelo recebimento das correspondências da Fiscalização no seu endereço profissional, conforme acertado com a autoridade responsável pelo procedimento fiscal, a qual desrespeitou esse acordo, prejudicando sua defesa, inclusive em relação à comprovação da origem dos depósitos bancários.

DOCUMENTO VALIDADO

De fato, o autuante questionou o fiscalizado sobre sua preferência de endereço para recebimento das comunicações durante a ação fiscal, tendo ele respondido que preferia o endereço profissional: Rua General Vale, 321, 15º andar, sala 1504, Cuiabá (MT).

No entanto, observa-se que o contribuinte fiscalizado recusou o recebimento, naquele endereço, do Termo de Intimação Fiscal nº 006 (fls. 333/334), como também recusou o referido termo quando enviado ao seu endereço cadastral (residencial) – fl. 335.

Vê-se, portanto, que o Contribuinte tentou se esquivar do recebimento dos termos enviados pela autoridade fiscal, de modo que somente restou a alternativa legal de intimação via edital (fl. 336).

Assim foram descritos tais fatos no Relatório Fiscal (fls. 895/898):

> 7.1 Tendo em vista que o sujeito passivo manifestou por e-mail o interesse de receber as próximas notificações/intimações em seu endereço profissional (o endereço cadastral é o de sua residência), o Termo nº 003 foi enviado via postal também para o endereço à Rua General Vale, 321, 15º andar, sala 1.504, CEP 78.010-000, Cuiabá-MT. A ciência se deu em 10/04/2019.
>
> [...]
>
> 12. Foi lavrado em 05/08/2019 o Termo nº 005 – Intimação Fiscal, entregue pelos correios no endereço profissional do fiscalizado em 12/08/2019, em que o contribuinte foi cientificado das apurações preliminares sobre os extratos bancários, e também foi intimado a comprovar a origem dos créditos bancários (fls. 159 a 172):
>
> [...]
>
> 13. O fiscalizado apresentou resposta por escrito ao Termo nº 005, acompanhada de documentação comprobatória, indicando suas fontes de recursos no ano de 2014 (fls. 173 a 319).
>
> 14. Avaliamos cada ponto apresentado como justificativa para a origem dos créditos bancários, cujo resultado foi objeto de intimação ao fiscalizado através do Termo nº 006 – Intimação Fiscal, lavrado em 25/09/2019 (fls. 320 a 332).
>
> 14.1 Como resultado do exame, foram geradas novas planilhas, juntadas ao referido Termo nº 006 como Anexos I, II, III, e IV e o fiscalizado foi cientificado das constatações e intimado novamente a comprovar a origem dos créditos bancários.
>
> [...]
>
> 14.2 O Termo nº 006 – Intimação Fiscal foi postado para o endereço profissional do fiscalizado em 26/09/2019. Porém, a entrega foi recusada no endereço em 01/10/2019, retornando ao remetente (fls. 333 e 334).

DOCUMENTO VALIDADO

> 14.3 Foi afixado em 04/10/2019, no painel de editais da Delegacia da Receita Federal em Anápolis, o Edital de Intimação nº MBC/001/2019, para ciência do Termo nº 006 – Intimação Fiscal (folha 336).
>
> 14.4 Foi realizada nova postagem do Termo nº 006 – Intimação Fiscal em 14/10/2019, desta vez ao endereço residencial do fiscalizado. Novamente, a entrega foi recusada. Conforme anotação manuscrita feita pelo carteiro no Aviso de Recebimento, a recusa teria sido feita pelo próprio Sr. LEVI em 17/10/2019 (folha 335).
>
> 14.5 Assim, a ciência do Termo nº 006 – Intimação Fiscal foi considerada realizada via Edital em 19/10/2019 (15º dia após a afixação do Edital).

Em decorrência da aplicação da boa-fé objetiva e, ainda, em razão da vedação ao benefício decorrente da própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*), não cabe razão ao Recorrente, uma vez que ele recusou as correspondências enviadas pela autoridade fiscal, tanto no endereço por ele fornecido como preferencial (profissional), como no seu endereço cadastral (residencial). Acatar, neste momento processual, a sua alegação de prejuízo à defesa em função desses fatos seria beneficiá-lo em função do seu próprio comportamento contraditório.

DECADÊNCIA

Defende o Recorrente a ocorrência da decadência, quer seja pela contagem do art. 173, I, quer pelo art. 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), pois entende que somente em 09/01/2020 ocorreu a ciência do lançamento fiscal, pois a ciência via edital foi inválida.

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões recentes deste Conselho:

> DECADÊNCIA. IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO E ANUAL.
>
> O fato gerador do IRPF é complexivo e anual, se completando em 31 de dezembro de cada ano-calendário.
>
> (Acórdão nº 2002-008.594, de 24/07/2024, Rel. João Mauricio Vital)
>
> IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA.
>
> O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexivo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DOCUMENTO VALIDADO

(Acórdão nº 2401-011.853, de 06/06/2024, Rel. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro)

Em relação à infração de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, existe a Súmula CARF nº 38:

> O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).
>
> 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).
>
> 3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato

DOCUMENTO VALIDADO

> imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

No caso presente, não tem razão o Recorrente quando alega que a ciência por edital foi inválida. Tendo em vista que a tentativa via postal foi improfícua (fls. 926/928), tem-se como válida a ciência efetuada por edital, em 30/12/2019 (fl. 929), conforme já tratado no item acima, sobre as preliminares arguidas.

Portanto, ainda que se adote a regra de contagem do art. 150, § 4º, do CTN, mais favorável ao Contribuinte, o lançamento fiscal não foi alcançado pela decadência, pois o fato gerador é 31/12/2014 e a ciência ocorreu em 30/12/2019.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Sobre essa infração, não houve manifestação do Contribuinte em sua petição considerada como Recurso Voluntário (fls. 1.257/1.262), nem nas razões complementares (fls. 1.278/1.293), de modo que se trata de matéria não impugnada, a qual não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Aduz o Recorrente que não houve percepção de rendimentos, pois ocorreu um diferimento dos recebimentos a título de “proveito eventual da causa”, em razão de questões jurídicas pendentes.

Nesse ponto, adoto como razões de decidir a decisão de primeira instância, consoante abaixo:

> A primeira tese meritória sustentada pelo contribuinte firma posição no sentido de que o contrato assinado em 21/03/2005 com a pessoa jurídica SANTORINI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS COM E CONST LTDA, pautado exclusivamente no proveito eventual da causa, não ostenta natureza de honorários devidos por

DOCUMENTO VALIDADO

prestação de serviço, mas de parceria. Relembra ainda o caráter não tributável das indenizações que visem retribuir a perda da titularidade de bens por desapropriação.

Interpretar um negócio jurídico é precisar o sentido e alcance do conteúdo da declaração de vontade manifestada pelas partes, é buscar a vontade objetiva que lhes motivou (vez que inacessível a vontade psicológica, subjetiva) e, a partir de então, estabelecer as normas que nascem desta expressão. Para tanto, não basta analisar somente o texto produzido pelos pactuantes, a forma por eles externada, deve-se ainda avaliar se esta forma se coaduna à essência do negócio, à substância deste, como orienta a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC) em inúmeras passagens, a exemplo do art 167, pois, ainda que resguardado os direitos à livre iniciativa, à propriedade e à livre disposição de vontade em contratos, estes não são absolutos, cabendo respeito a outros valores igualmente caros.

[...]

Assim, urge recordar os termos dos arts. 593 e seguintes do Código Civil, que regem a prestação de serviço não afeita às leis trabalhistas ou outro regramento especial. Naquelas disposições resta perfeitamente claro que toda prestação de serviço completada pressupõe retribuição mediante pagamento ao prestador.

[...]

Especificamente em relação à atuação de advogados, tratou a Lei nº 8.906, de 1994, Estatuto da Advocacia e Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

[...]

Importante notar que a retribuição devida ao trabalho dos advogados foi reafirmada como possuidora de natureza alimentar em súmula vinculante 47 da lavra do Supremo Tribunal Federal (STF) ao analisar o art 100 da Constituição, ou seja, apresenta natureza similar ao salário percebido por qualquer empregado.

> *Os honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, observada ordem especial restrita aos créditos dessa natureza.*

Pois bem, no caso concreto o contrato de serviços jurídicos firmado em 21/03/2005 (fl 977) pelo contribuinte e empresa SANTORINI – EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA deixa claro não só seu status de advogado, como também o modo de representação do patrono (via procuração), limite de atuação (defesa dos interesses nos processos nº 30.907/97, 30.932/97 e 30.908/97) e retribuição pecuniária (25% sobre o proveito econômico).

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

Perceba-se que as despesas judiciais envolvidas estavam a cargo apenas do contratante restando afastada da esfera patrimonial do recorrente qualquer repercussão de prejuízo ou risco característica de parceria. Noto ainda que não está explicitada qualquer forma ou condição para devolução de haveres pelo contratado, os quais foram percebidos no exato percentual estabelecido (25%), fato que ratifica a percepção da retribuição pelo serviço tão logo se visse prestado.

Ademais, quanto à menção ao eventual proveito econômico oriundo da causa, terminologia bastante usual em contratos advocatícios, antes de ser indiciária de parceria, apenas reflete a sujeição da existência e extensão de resultados econômicos a juízo de terceiros, no hipótese o juiz competente para apreciação do feito.

No tocante à pretensa formação de uma sociedade em conta de participação entre contratante e contratado (fls 978-980), firmada mediante aditivo assinado 13 anos depois da contratação inicial, entendo que por muitos motivos não pode ser tomada como hábil a modificar a natureza do contrato inicial.

A uma, pois desnaturaria a natureza alimentar dos honorários advocatícios mencionada anteriormente.

A duas, pois seria posterior à própria percepção da renda (ocorrida em 2014) parecendo ser uma tentativa de modificação das reais circunstâncias adjacentes ao fato gerador, que pode ser sim desqualificada pelo Fisco se atestada sua natureza simulada. Relembro que não só o atual regramento civilista (art 167 do Código Civil), como também o art 123 do Código Tributário, repelem convenções particulares realizadas com o nítido viés de redução ou afastamento dos deveres tributários.

[...]

Notar que a produção do citado aditivo fora providenciada entre as partes durante o curso do procedimento fiscal como destacou a autoridade tributária no item 26.2 do Relatório Fiscal (fl 908):

[...]

Por fim, quanto ao argumento de apresentar a verba percebida pelo recorrente caráter não tributável vez que advinda de desapropriação, entendo incabível, pois esta natureza é mantida sobre o valor percebido pelo proprietário do bem desapropriado, que tem no montante percebido a reposição do patrimônio ao seu status quo. Não sendo o impugnante proprietário do bem alijado, impossível tratamento análogo.

[...]

Diante da legislação pertinente e conjunto probatório acostado, entendo que agiu bem a Fiscalização ao manter a incidência do imposto sobre a renda sob responsabilidade da pessoa física.

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA DE 150%

Embora o Recorrente tenha trazido seu inconformismo com a aplicação da multa de 150% apenas nas razões complementares ao recurso voluntário (fls. 1.278/1.293), entendo que a matéria deve ser apreciada, em virtude de legislação superveniente em favor do contribuinte em relação à penalidade.

É que, em 21 de setembro de 2023, foi publicada a Lei n° 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)
>
> [...]
>
> VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)
>
> VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)
>
> § 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer em parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa aplicada para 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO