



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000625/2010-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-011.165 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
CESAR ROMERO VIANNA JUNIOR

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

Exercício: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 2 DE 2023. SÚMULA CARF Nº 103. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

IRPF SOBRE RENDIMENTOS OMITIDOS. APURAÇÃO MENSAL E TRIBUTAÇÃO ANUAL.

O fato gerador do IRPF é complexivo anual, só se aperfeiçoando em 31 de dezembro do ano-calendário. Apesar do imposto ser devido mensalmente, a tributação definitiva das receitas auferidas ocorre apenas na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.134 de 1990.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO. SÚMULA CARF Nº 101.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano (artigo 150, § 4º do 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 do CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430 DE 1996.

A presunção em lei de omissão de rendimentos tributáveis autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado pela autoridade fiscal, não comprove, mediante

documentação hábil e idônea, a procedência e natureza dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, dispensa o fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício (fl. 607) e voluntário (fls. 628/633) interpostos contra decisão no acórdão da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) de fls. 606/619, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no Auto de Infração - Imposto de Renda de Pessoa Física, lavrado em 15/12/2010, no montante de R\$ 2.569.442,66, já incluídos juros de mora (calculados até 30/11/2010), multa proporcional (passível de redução) e multa exigida isoladamente (passível de redução), com a apuração das seguintes infrações: 001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS; 002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA e 003 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNE-LEÃO (fls. 06/11 e 20/24), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 12/18) e do Demonstrativo Mensal de Créditos/Depósitos Não Comprovados (fl. 19), em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, entregue em 20/04/2006 (fls. 27/30).

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 608):

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 6 a 24, em que foram verificadas as seguintes infrações:

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO – omissão de rendimentos recebidos de pessoa física no ano-calendário de 2005, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, no montante anual de R\$ 3.055.008,25, referentes aos alvarás judiciais apresentados como comprovação da origem dos créditos efetuados nas contas bancárias em nome do Interessado, conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 12 a 18. Enquadramento legal: arts. 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, arts. 1º a 4º, da Lei nº 8.134, de 1990, arts. 45, 106, inciso I, 109 e 111 do RIR/99, art. 1º da Lei nº 11.119, de 2005;

2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, no ano-calendário de 2005, não tendo o Contribuinte, após ter sido regularmente intimado, comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório Fiscal de fls. 12 a 18. Enquadramento legal: art. 849 do RIR/1999, art. 1º da Lei nº 11.119, de 2005;

3) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO À TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão, apurado no ano-calendário de 2005, conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 12 a 18. Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, art. 43 e 44, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966. Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 953.170,47, foram aplicadas multas de 75% e isolada e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 24, perfazendo um crédito total de R\$ 2.569.442,66.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado pessoalmente do lançamento em 17/12/2010 (fls. 07 e 543) e apresentou impugnação em 14/01/2011 (fls. 553/573), acompanhada de documentos (fls. 574/601), com os seguintes argumentos, consoante resumo no acórdão recorrido (fls. 608/611):

(...)

Em 17/12/2010 (fl. 7), o Interessado tomou ciência do auto de infração de fls. 6 a 24 e, em 14/01/2011, apresentou a impugnação de fls. 553 a 573, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

1) o auto de infração seria nulo de pleno direito, por ter como origem a ilegal exigência da apresentação de extratos bancários sem ordem judicial;

2) na presente ação fiscal, não teria havido a demonstração da indispensabilidade da exigência dos extratos bancários, contrariando o preceito do art. 6º, da Lei Complementar nº 105, de 2001;

3) o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estaria condenado à inconstitucionalidade, e todos os atos nele amparados estariam condenados à nulidade, existindo já decisões do Supremo Tribunal Federal nesse sentido;

4) teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder o lançamento tributário, sendo que o montante de depósitos tributáveis (R\$ 3.235,06) não representaria matéria tributável por força no disposto no art. 42, § 3º, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996;

5) os depósitos bancários sem origem comprovada seriam rendimentos sujeito à tributação definitiva, devendo ser tributados em separado dos rendimentos informados na declaração de ajuste anual, não sendo o seu fato gerador de natureza continuada ou

complexiva, mas sim, ocorrendo exatamente na data em que se deu o depósito bancário de origem não esclarecida;

6) apurada omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários sem origem comprovada, os rendimentos se submetem à tributação definitiva, sem qualquer associação com os demais rendimentos que levariam a variações patrimoniais e que têm seu fato gerador se aperfeiçoando em 31/12/2005;

7) apenas os depósitos ocorridos a partir de 17/12/2005 não teriam sido alcançados pela decadência;

8) o lançamento seria nulo de pleno direito por cerceamento do direito de defesa quanto à omissão de rendimentos oriundos de pessoa física e à multa isolada, uma vez que a Fiscalização não teria declinado as razões de fato e de direito para não aceitar os alvarás apresentados pelo Contribuinte;

9) nada nos autos levaria à equivocada conclusão de que o montante de R\$ 3.153.808,25, constante nos alvarás judiciais, pertencia ao Impugnante, advogado de terceiros nas causas judiciais;

10) o lançamento da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e da multa isolada também seria nulo de pleno direito por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, devendo recair sobre a Caixa Econômica Federal o ônus do recolhimento do imposto de renda decorrente dos alvarás apresentados pelo Interessado;

11) por não se tratar de presunção legal, deveria ser provada pela Fiscalização, mediante documentação hábil e idônea, a efetiva obtenção de rendimentos no moldes do auto de infração, ou seja, rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos à carnê-leão, o que não teria acontecido na prática;

12) não teria havido recebimentos de pessoa física, haja vista que todos os alvarás vêm de processos contra a Caixa Econômica Federal, coincidentemente mesma instituição onde os depósitos teriam sido efetuados;

13) os depósitos apontados pelo Fisco como rendimentos, com base em uma presunção, teriam sido efetuados por pessoa jurídica, não podendo redundar em omissão de rendimentos de pessoas físicas;

14) quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e à multa isolada, haveria nulidade de pleno direito pela divergência apontada entre os fatos narrados no relatório fiscal e a infração apontada no auto de infração, mais gravosa ao Contribuinte;

15) seria improcedente o lançamento decorrente de omissão de rendimentos apurados exclusivamente a partir de depósitos bancários de origem não comprovada;

16) a movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda, conforme entendimento da Jurisprudência Administrativa;

17) a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) considerou ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

18) não haveria nexo causal entre o depósito bancário e o rendimento tributado;

19) os depósitos bancários representam apenas indícios, não podendo sustentar uma presunção legal;

20) os autores das ações trabalhistas seriam os titulares dos valores decorrentes dos alvarás judiciais;

21) além dos cerca de 150 alvarás judiciais foram apresentados contratos de prestação de serviço onde se comprovava que não havia honorários a receber na espécie pois se tratava de advocacia de partido, onde os honorários são pagos mensalmente e independentes do resultado das ações;

22) esses contratos foram celebrados em anos-anteriores e os valores a eles correspondentes também foram recebidos em anos anteriores, não havendo nenhuma receita do Impugnante quando da expedição dos alvarás;

23) o pai do Contribuinte, que também foi fiscalizado simultaneamente pela mesma auditora-fiscal, mantinha uma conta-corrente exclusivamente para o recebimento de cobranças bancárias mensais, notadamente aquelas referentes aos contratos decorrentes de advocacia de partido;

24) da referida conta corrente teriam saído valores destinados às despesas do escritório, bem como retiradas dos seus quatro sócios, que promoveram recolhimentos mensais de IRPF, na base de 1/4 do valor das cobranças bancárias, e apresentaram suas declarações de ajuste de acordo com a legislação em vigor;

25) o Impugnante solicita que a preclusão não alcance o seu direito de acrescentar ao presente processo as provas materiais que consiga obter após a entrega de sua impugnação.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da impugnação, a 18ª Turma da DRJ/RJ1, em sessão de 13 de maio de 2013, no acórdão nº 12-55.798, julgou a impugnação procedente em parte, alterando o imposto devido de R\$ 953.170,47 para R\$ 113.043,20, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares e cancelou a multa isolada lançada, recorrendo de ofício da parcela exonerada do crédito tributário (fls. 606/619), conforme ementa do acórdão abaixo reproduzida (fls. 606/607):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. EXTRATOS BANCÁRIOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

Não há que se cogitar de nulidade quando o Fisco, no uso de suas prerrogativas legais, solicita ao Contribuinte a apresentação de seus extratos bancários, não sendo necessária autorização judicial para tanto.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual e tendo havido a antecipação do pagamento do Imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados a partir da data do fato gerador do imposto de renda (art.150, §4º, do CTN).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. ÔNUS DA PROVA. RECEBIMENTO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Incumbe ao Fisco o ônus de provar o recebimento e a natureza tributável dos rendimentos de pessoas físicas considerados como omitidos.

MULTA ISOLADA. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Cancelado o lançamento da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, há que se excluir a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

As provas devem ser apresentadas pelo Contribuinte no decorrer da ação fiscal ou juntamente com a impugnação ao lançamento, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 18/06/2013 (fl. 624), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/07/2013 (fls. 628/633), com os argumentos abaixo reproduzidos:

DA TEMPESTIVIDADE

DO PRÓLOGO NECESSÁRIO

Antes de abordar o conteúdo da autuação é indispensável que se chame atenção, ainda que repetidamente, para peculiaridades do caso.

O Recorrente, advogado inscrito na OAB/RJ sob o nº 81.200, ao tempo dos fatos narrados na autuação, exercia sua profissão no escritório situado na Av. Ernani do Amaral Peixoto nº 206, sala 703, em Niterói, em sociedade com seu pai, Cesar Romero Vianna, hoje falecido, seu irmão, Claudio Roberto Vianna, e com Maria Fátima Henrique Rezende, todos advogados.

A sociedade, então "sociedade de fato", hoje opera sob o CNPJ nº 08.629.377/0001-16, e compartilha dos mesmos sócios.

No ano de 2005 as contas, objeto de investigação pelo fisco, eram utilizadas para recebimento de honorários da sociedade, a partir de onde tomavam rumos específicos, seja para as contas dos demais sócios ou diretamente para honrar as despesas do escritório.

Na prática os demais sócios do escritório eram co-titulares das contas do recorrente, o que leva à necessária divisão dos valores reclamados na presente ação fiscal por quatro.

DA AUTUAÇÃO

O Auto de Infração, excluídas parcelas julgadas indevidas, reclama o imposto incidente sobre a suposta omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Colhe-se do lançamento o seguinte:

"002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS
BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, durante o ano calendário de 2005, no valor de R\$411.066,20 (quatrocentos e onze mil, sessenta e seis reais e vinte centavos), conforme Relatório Fiscal Anexo ao Auto de Infração.

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL OU IMPOSTO	MULTA
31/01/2005	8.500,00	75%
28/02/2005	19.000,00	75%
31/03/2005	14.457,93	75%
30/04/2005	3.787,00	75%
31/05/2005	32.003,17	75%
30/06/2005	21.595,75	75%
31/07/2005	63.705,81	75%
31/08/2005	69.629,68	75%
30/09/2005	35.246,50	75%
31/10/2005	43.664,10	75%
30/11/2005	77.888,52	75%
31/12/2005	21.587,74	75%

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 849 do RIR/ 99;

Art. 1º da Lei nº11.119/05."

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Consta do Acórdão guerreado o entendimento da fazenda de que a dita omissão de rendimentos, apurada a partir de depósitos bancários sem origem comprovada, configura rendimento sujeito ao ajuste anual, devendo ser somada à base de cálculo declarada.

Nesse viés, sendo rendimento sujeito ao ajuste anual, o fato gerador teria ocorrido em 31 de dezembro de 2005, caso em que todos os valores reclamados na autuação estariam livres da decadência.

Com todas as venhas aos ilustres membros da delegacia de julgamento, tal posicionamento não encontra eco na legislação em vigor, especialmente por conta do previsto no § 4º do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *literis*:

"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.

(...)

§ 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."(gn)

Depreende-se do dispositivo que o legislador, não obstante tornar "legal" a presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada, também fixou seu aspecto temporal, no sentido de ser devido o imposto no mês em que tiver sido efetuado o depósito bancário.

Fica claro, portanto, que o legislador não autorizou sua tributação anual - ou na declaração -, como equivocadamente entendem os auditores da delegacia de julgamento. Pelo contrário, deixou expressamente consignado no artigo 42, § 4º, que a tributação dos depósitos de pessoas físicas será mensal, sendo determinado segundo os percentuais e parcelas a deduzir da tabela progressiva mensal.

A tributação definitiva nesta espécie além de lógica é racional, pois, não sendo possível identificar a origem e a natureza dos rendimentos omitidos, nada mais justo do que tributá-los em separado dos demais rendimentos auferidos pela pessoa física.

Não obstante, em homenagem ao valor justiça, é coerente impedir que o imposto apurado seja compensado com os demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual (ou na declaração). Aliás, nem todo rendimento tributável deverá ser incluído na determinação da base de cálculo do IRPF anual, sendo certo que o artigo 8º, I, da Lei nº 9.250/95, expressamente prevê a exclusão dos rendimentos de tributação definitiva.

Tratando-se de tributação definitiva e, portanto, não sujeita à declaração de ajuste anual, não há que se falar em fato gerador continuado, complexo, complexivo, etc. O fato gerador é estanco e se aperfeiçoa na data em que foi efetuado o depósito não esclarecido, atendendo, repisase, § 4º do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito.

Via de consequência, a decadência do direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário ocorreu em exatos 5 anos da data em que foi efetuado cada depósito não esclarecido, a rigor do que dispõe § 4º do art. 150 do CTN¹ (1º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.)

Neste sentido aponta a uníssona jurisprudência do Conselho de Contribuintes, donde se destaca o seguinte julgado:

"IRPF - DECADÊNCIA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, ocorre no mês dos créditos, a teor do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN"² (Acórdão 106-15614, recurso nº 147.688, processo nº 10840.003713/2004-29, sessão de 21/06/2006).

Ratificando este entendimento há que se tomar como exemplo o próprio procedimento adotado pela autuante no lançamento: apurada a omissão de receita, os rendimentos foram submetidos à tributação definitiva, sem qualquer associação com demais rendimentos que levariam a variações patrimoniais, ou seja, com o fato gerador aperfeiçoado em 31/12/2005.

Caso a fiscal autuante realmente acreditasse que este tipo de rendimento estaria sujeito a ajuste e, portanto, caracterizado pelo fato gerador anual, o somatório mensal dos depósitos não comprovados haveria que ser confrontado com os demais itens representativos de variação patrimonial, o que aqui não ocorreu.

Demonstrada a caducidade dos depósitos não esclarecidos ocorridos antes de 17 de dezembro de 2005³ (3º Dia seguinte à ciência da autuação), restam sujeitos à tributação apenas os seguintes depósitos:

BANCO	AGÊNCIA	CONTA	DISCRIMINAÇÃO	DATA	VALOR
CEF	2890	3307-7	Dep ch 24h	26-dez	2.039,21
CEF	2890	3307-7	Dep ch 48h	26-dez	1.195,85
TOTAL					3.235,06

DA COTITULARIDADE DAS CONTAS BANCÁRIAS DO RECORRENTE

Conforme exaustivamente demonstrado, as contas bancárias em apreço eram "abastecidas" dos honorários recebidos por "sociedade de fato", prestadora de serviços advocatícios, na qual o recorrente exercia sua profissão.

A existência da sociedade de fato se confirma pelos documentos acostados às fls. 525/542, especialmente aquele de fl. 542, estes apresentados à fiscal autuante, juntamente com os devidos esclarecimentos, em 09/12/2010⁴. Restou confirmado que 3/4⁵ (três quartos) – (5º Eram quatro sócios) - dos valores depositados nas contas do recorrente pertenciam a terceiros.

Assim sendo, deveria a autuante ter promovido o rateio dos valores reclamados nesta espécie entre todos os membros da sociedade, em atendimento ao que determina o § 5º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, a saber:

"§ 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."

Tratando-se de cotitulares, estabelece o § 4º do mesmo dispositivo legal o seguinte;

"§ 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."

A rigor, todos os sócios deveriam ter sido fiscalizados e repartida entre eles a omissão de receita apurada. Em assim não procedendo o fisco, configura-se evidente superavaliação do montante supostamente devido pelo recorrente.

Nada mais do que isso.

DO PEDIDO

Pelo exposto requer:

Que sejam excluídas as parcelas de imposto, multa e demais acréscimos, referentes aos depósitos bancários efetuados antes de 17/12/2005, em decorrência da decadência do direito da fazenda pública em constituir o crédito tributário; e/ou

Que o crédito tributário restante seja dividido por quatro, atribuindo-se a cada um dos sócios o ônus da omissão de receita a ele correspondente, caso em que o recorrente será cobrado de apenas 25% (vinte e cinco por cento) do débito apurado.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

Da Admissibilidade do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício foi apresentado em razão da exoneração pela DRJ do montante a título de tributo e encargos de multa de R\$ 1.894.459,93 (R\$ 840.127,27 (Imposto) + R\$ 630.095,45 (Multa Proporcional (Passível de Redução)) + R\$ 424.237,21 (Multa Exigida Isoladamente (Passível de Redução)), correspondente às infrações de OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS, no montante de R\$ 3.055.008,25 e da MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO À TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO, no montante de R\$ 424.237,21.

A Portaria MF nº 2 de 17 de janeiro de 2023¹ revogou a Portaria MF nº 63 de 9 de fevereiro de 2017 e majorou o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

¹ PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023. (Publicado(a) no DOU de 18/01/2023, seção 1, página 14). Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

A verificação do "limite de alçada" em face de decisão da DRJ favorável ao contribuinte ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época e, o segundo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que está sedimentado pela Súmula CARF nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso em apreço, conforme pode-se verificar, o valor total do crédito tributário exonerado, correspondente à soma do principal e da multa de R\$ 1.894.459,93, que é inferior ao estabelecido no artigo 1º da referida Portaria MF nº 2 de 2023, impondo-se o não conhecimento do Recurso de Ofício.

Concluindo, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido tendo em vista ser o valor exonerado inferior ao novo limite de alçada.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade razão pela qual deve ser conhecido.

Em virtude da exoneração, pelo juízo *a quo*, das infrações de OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS e da MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO À TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO, permanece em litígio nos presentes autos apenas a infração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.

No recurso voluntário o Recorrente insurge-se, alegando a: (i) decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN e (ii) cotitularidade das contas bancárias uma vez que as mesmas eram abastecidas dos honorários advocatícios recebidos por “sociedade de fato”.

O argumento acerca da “cotitularidade das contas bancárias” não foi suscitado na impugnação, motivo pelo qual não será conhecida por ofensa ao disposto nos artigos 16, 17 e 33 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972², por configurar verdadeira inovação à lide.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

² DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

Preliminar de Decadência

Preliminarmente, o contribuinte pugna pela decadência do lançamento, alegando que omissão de rendimentos com base em depósitos bancários é tributada mensalmente, e que por isso o prazo decadencial é contado a partir de cada mês, estando decaídos os depósitos não esclarecidos ocorridos antes de 17 de dezembro de 2005³.

O artigo 42, § 2º e 4º da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, determina que os rendimentos omitidos serão considerados auferidos ou recebidos no mês do crédito efetuado pela instituição financeira e, tratando-se de pessoa física, 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.

Apesar do imposto ser devido mensalmente, a tributação definitiva ocorre apenas na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990.

Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, ele só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário. Esse entendimento está pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a publicação da Súmula CARF nº 38, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 38

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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) (Produção de efeito)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

³ Dia seguinte à ciência da autuação.

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 08/12/2009

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).

Esclareça-se também que a contagem da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve seguir o decidido no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, nos termos do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015.

Assim a regra do artigo 150, § 4º do CTN que determina o marco inicial da decadência na ocorrência do fato gerador, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do artigo 173, que fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, nos demais casos.

A respeito do pagamento antecipado, o enunciado da Súmula CARF nº 123, a seguir reproduzido, de observância obrigatória por parte dos membros deste Colegiado, nos termos do artigo 72 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, assim estabelece:

Súmula CARF nº 123**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso em apreço, a declaração de ajuste anual do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, aponta que houve antecipação de imposto de renda na fonte sobre rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual (fls. 27/30), sendo aplicável a utilização da regra de decadência do artigo 150, § 4º do CTN, que fixa o marco inicial da contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento se refere ao ano-calendário de 2005, de modo que o prazo decadencial se iniciou em **31/12/2005** e terminou em **31/12/2010**. Como a ciência do lançamento ocorreu em **17/12/2010** (fl. 07 e 543), não se verifica a decadência de nenhuma parcela do crédito tributário lançado.

Desta forma, deve ser rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Da Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada

A infração de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados nas contas de titularidade do contribuinte, decorreu do fato de, regularmente intimado, não ter comprovado mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tal disposição está expressa no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996:

Depósitos Bancários

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 individualizadamente, 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Vale lembrar que a Lei nº 9.430 de 1996 revogou o § 5º do artigo 6º da Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990, abaixo reproduzido, que exigia a prévia demonstração de sinais exteriores de riqueza pelo agente fiscal para o lançamento de ofício com base na renda presumida decorrente de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras:

Art. 6º 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. (...)

§ 5º 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.

(...)

Com o advento do artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, o agente fazendário ficou dispensado de demonstrar, a partir dos fatos geradores do ano de 1997, a existência de sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados pelo contribuinte. Os extratos bancários possuem força probatória, recaindo o ônus de comprovar a origem dos depósitos sobre o contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, sob pena

de presumir-se rendimentos tributáveis omitidos em seu nome. Nessa linha de entendimento, o enunciado sumulado nº 26 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 26

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Do exposto, por definição legal, a omissão de rendimentos caracterizada por 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 constitui-se em fato gerador do imposto de renda, nos termos do disposto no artigo 43 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)⁴.

Logo, não há qualquer ilegalidade a utilização de valores depositados em conta do contribuinte fiscalizado, quando regularmente intimado, deixa de comprovar a origem de tais recursos.

Nos termos do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, é ônus do contribuinte para elidir a tributação, a comprovação individualizada, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos depositados nas contas.

A presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada pode ser elidida com a comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea, o que não aconteceu no presente caso.

No caso em análise a manutenção do lançamento foi justificada ante o fato do interessado não ter juntado aos autos, seja no curso da ação fiscal ou na impugnação, nenhum documento apto a comprovar a origem dos créditos bancários lançados.

Além disso, uma vez que os valores não foram computados na base de cálculo do imposto de renda e nem foram submetidos à norma de tributação específica e consoante disposição contida no § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, novamente reproduzido abaixo, não há como serem excluídos do lançamento ora combatido.

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.

(...)

⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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.

De aduzir-se, em conclusão, que cabia ao Recorrente comprovar a origem dos recursos depositados na(s) sua(s) conta(s) bancária(s) durante a ação fiscal, pois o crédito em seu favor é incontestável, não havendo razões para modificar o julgamento de primeira instância.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, não conhecer em parte do recurso, por este tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento e na parte conhecida em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos