



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.020473/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.407 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrente ARIANE TORRES VERAS DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. RECEBIMENTO DE EMPRÉSTIMOS. OPERAÇÕES EM BOLSA DE VALORES. CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se tais pleitos, se prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL.

Tratando-se de lançamento por homologação, não comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, mas desde que reportada quitação tenha se dado antes do procedimento fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NATUREZA E ORIGEM DAS OPERAÇÕES. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE. AUSÊNCIA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RENDIMENTO. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 26, 29, 30, 32, 38 e 61. APLICÁVEIS.

Cabe ao contribuinte, quando regularmente intimado, comprovar a origem e a natureza dos depósitos em conta de sua titularidade junto a instituições financeiras. Logo, por presunção legal, os valores de origem não comprovada, assim como aqueles que deveriam ter sido oferecidos à tributação e não o foram caracterizam-se omissão de rendimento, dispensada a prova do consumo da suposta renda por parte do Fisco.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações quanto à venda de imóvel, quanto ao recebimento de empréstimo e quanto às operações em bolsa de valores, uma vez que tais alegações não foram levadas ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão

de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimento decorrente de movimentação financeira de origem não comprovada.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 11-36.106 - proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - DRJ/REC, transcritos a seguir (processo digital, fls. 282 a 300):

[...]

2. Foi expedido o termo de início de fiscalização de fls. 18 pelo qual foi solicitado à contribuinte que apresentasse em relação ao ano-calendário de 2003 extratos bancários de suas contas correntes e de aplicações financeiras, bem como documentação comprobatória da origem dos recursos depositados.
3. Por meio da carta resposta de fls. 20 a 21 foram apresentados os extratos das contas nº 703709-0 do Banco do Brasil (fls. 22 a 45), associados pela contribuinte aos proventos de aposentadoria, além dos extratos das contas nº 94131384, nº 96855347 e nº 96862971, todas do Citibank (fls. 46 a 87), sendo que na última conta teriam transitado, segundo a fiscalizada, recursos da pessoa jurídica A. Veras Advocacia Previdenciária.
4. A fiscalização de posse da documentação coletada procedeu à elaboração de planilhas de fls. 90 a 96, contendo os depósitos efetuados no ano-calendário de 2003 nas contas bancárias de titularidade do contribuinte, encaminhando-as para fins de comprovação da origem conforme termo de fls. 88. A fiscalizada foi intimada também a apresentar os extratos das contas bancárias de aplicações financeiras.
5. Em atendimento, conforme fls. 97 a 98, a contribuinte reiterou que a titularidade da conta bancária de nº 96862971 da agência 0008 do Citibank seria da A. Veras Advocacia Previdenciária S/C, solicitando a exclusão dos valores nela depositados. Quanto às aplicações financeiras, esclareceu se tratar de resgates automáticos ocorridos na conta corrente, relacionando-os às fls. 98 e pleiteando sua exclusão.
 - 5.1 - Na ocasião a contribuinte solicitou prorrogação de prazo para apresentação de documentos, anexando comprovantes de viagem (fls. 99) e de requisição de extratos ao Citibank (fls. 100 a 117).
6. A autuada foi reintimada a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias mantidas junto ao Banco do Brasil e ao Citibank, por meio do termo de fls. 118 e 119 e conforme demonstrativos de fls. 121 a 124.
7. Em resposta (fls. 125 a 128) a contribuinte informou novo endereço e declarou não dispor de documentos que pudessem comprovar a titularidade da conta associada à pessoa jurídica, apesar de haver solicitado ao banco a documentação microfilmada (fls. 129 a 130). Argumentou que a legislação não exige que a pessoa física mantenha contabilidade nem tampouco que guarde extratos e outros documentos bancários. Por fim, requereu a exclusão de alguns depósitos relacionados às fls. 127 e às fls. 131 a 136.
8. Posteriormente a contribuinte apresentou extratos da conta corrente nº 0417-16942-55 do Banco HSBC, relativos ao período de 17/10/2003 a 30/07/2004 (fls. 137 a 140).
9. Novo termo de intimação foi enviado (fls. 141 a 142), para comprovação da origem dos recursos depositados em todas as contas bancárias, relacionados individualizadamente nos demonstrativos de fls. 143 a 147.
10. Por meio da carta resposta de fls. 148 a 149 a contribuinte reiterou as informações já prestadas relativamente à responsabilização da empresa A. Veras Advocacia Previdenciária S/C pela movimentação de uma das contas bancárias.

11. A autoridade fiscal diligenciou junto à A. Veras Advocacia Previdenciária S/C para obtenção dos Livros Diário e Razão da sociedade, relativos ao ano-calendário de 2003 (fls. 150), tendo a empresa informado não dispor dos referidos Livros, não exigidos para pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido (fls. 151). Na ocasião, foi apresentada parte da declaração de imposto de renda da pessoa jurídica (DIPJ) de fls. 152.
12. Constam ainda do processo os seguintes elementos:
 - 12.1. declaração de imposto de renda pessoa jurídica (DIPJ) da A. Veras Advocacia Previdenciária S/C do ano-calendário de 2003 (fls. 182 a 216);
 - 12.2. declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física (DIRPF) do ano-calendário de 2003 da contribuinte (fls. 14 a 17).
13. Foram anexados ao presente os processos administrativos fiscais de nº 19647.021847/2008-16 (fls. 3) e nº 19647.008631/2009-16 (fls. 4).
14. A autoridade lançadora procedeu, então, à lavratura do Auto de Infração, em virtude de ter sido constatada a seguinte infração, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 8 a 9, Relatório Fiscal de fls. 156 a 174 e demonstrativos de fls. 153 a 155 e de fls. 175 a 181:
 - 14.1. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (omissão no valor de R\$ 309.212,95, fato gerador em 31/12/2003).
15. Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 221 a 236, alegando, em síntese:
 - 15.1. que relata e transcreve, às fls. 221 a 228, os procedimentos adotados pela autoridade fiscal;
 - 15.2. que houve cerceamento ao direito de defesa em razão de:
 - (i) não ter sido atendida a solicitação quanto à apresentação da planilha demonstrativa dos valores excluídos pela fiscalização;
 - (ii) "*necessita, pois, a contribuinte, de esclarecimentos acerca da titularidade da conta referida de nº 9686.3527, uma vez que a mesma não é de sua titularidade, nem da pessoa jurídica A. Veras*" (fls. 230);
 - 15.3. que o cerceamento ao direito de defesa se evidencia aditivamente pela alteração nos critérios da ação fiscal "*que não se coaduna com a fundamentação legal do auto de infração*" (fls. 230).

Que a fiscalização reconheceu, no item V do Relatório Fiscal (Das observações acerca das mudanças realizadas por essa fiscalização nos demonstrativos de valores (créditos a comprovar a origem)), que diversas transferências, consideradas como não justificadas, seriam "de provável origem da C/C 96862971 - transferência da C/C 96862971".

Que a conta corrente 9686.2971 é de titularidade da A. Veras.

Que a tributação de tais valores não decorreu da falta de comprovação da origem dos depósitos, mas de valores associados a lucros apurados pela A. Veras, ou seja, "*os critérios da ação fiscal, foram desvirtuados à revelia da contribuinte, para se focar NAO MAIS NA FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS, MAS NOS VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO DA PESSOA JURÍDICA A VERAS.*" (fls. 231).

Que, nesse sentido, a A. Veras foi intimada a apresentar Livros Diário e Razão.

Que, todavia, a autoridade fiscal concluiu que os valores teriam outra fundamentação legal, "*diferente da citada em toda a ação fiscal*" fls. 231) conforme item VIII do relatório fiscal que apurou o total de R\$ 309.226,90

a título de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos de origem não comprovada.

Que nas planilhas finais denominadas 'Demonstrativos de valores não justificados' pode-se constatar que o montante de R\$ 263.700,00 corresponde a transferências originadas da conta corrente 96862971, de titularidade da A. Veras;

15.4. que, após exclusão dos valores recebidos da A. Veras - R\$ 263.700,00 - resta não comprovada a quantia de R\$ R\$ 45.526,90, à qual deve ser aplicado o disposto no inciso II do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996;

15.5. que a falta de escrituração contábil não impede o contribuinte de comprovar a correta distribuição de lucros pela A. Veras;

15.6. que o lançamento é nulo por ilegal em razão de:

- (i) falta de motivação e fundamentação da "NFLD" (fls. 234);
- (ii) negativa de prestação jurisdicional;
- (iii) cerceamento de defesa com ofensa ao princípio da ampla defesa;
- (iv) inexistência de certeza e liquidez do crédito;
- (v) falta de transparência da atividade administrativa.

No sentido da necessidade a atendimento ao princípio da ampla defesa transcreve lições doutrinárias;

15.7. por fim, solicita seja reconhecida a nulidade do auto de infração, determinada sua revisão para correção das falhas e omissões apontadas, possibilitada a apresentação de outros documentos objeto de pedido judicial (pois somente teve conhecimento da mudança dos critérios da fiscalização após conclusão do auto de infração), e de realização de perícia contábil, bem como seja garantido o direito à réplica.

16. Por meio da petição de fls. 254 a impugnante requereu a juntada de documentos, anexados às fls. 255 a 279.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 282 a 300):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEGALIDADE.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando este deixar de conter os requisitos estabelecidos pelo art.16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Procedente em Parte

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, em parte repisando os argumentando apresentados na impugnação, destacando-se de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 310 a 323):

1. Ressalta que os fatos geradores compreendidos entre 1/03 e 11/03 não poderiam ter sido objeto de referido lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário.

2. Requer a juntada de documentos a qualquer tempo, assim como a realização de diligência para provar que os valores por ela recebidos foram provenientes da empresa A Veras Advocacia, da qual é sócia, e de outras fontes devidamente identificadas.

3. Aduz que o depósito no montante de R\$ 12.339,05, recebido da Hotelaria Accor SA, refere-se a aluguéis, oferecidos à tributação em sua DIRPF, e comprovados por meio de DIRF e comprovantes bancários.

4. **Inova manifestando** que parcela dos depósitos tidos por não comprovados decorrem:

- (a) de venda da Sala 1107 do Ed. Terra Brasilis – SAS 01, pelo valor de R\$ 125.000,00;
- (b) do recebimento do empréstimo de R\$ 54.200,00 que havia feito à empresa Ginarte – Ginástica Musculação Ltda, de propriedade de sua filha e seu genro;
- (c) de operações realizadas na bolsa de valores, por intermediação do Lemon Bank/Banco Fator.

5. Manifesta que, embora o julgador *a quo* tenha reconhecido a origem de diversos créditos transferidos de outras conta de sua propriedade ou da empresa A Veras Advocacia, da qual é sócia (item 47), os mesmos não foram excluídos da tributação (item 48), quais sejam:

(a) c/c 94131384 – Citibank:

14/05/03	Depósito 227	R\$ 1.500,00
25/06/03	Depósito 137	R\$ 3.000,00
25/06/03	Depósito 132	R\$ 4.500,00

(b) c/c 96855347 – Citibank:

03/06/03	Transf.Contas	R\$ 3.200,00
----------	---------------	--------------

(c) c/c 7037090 – Banco do Brasil:

19/02/03	Desbl. Depósito	R\$ 473,00
18/03/03	Desbl. Depósito	R\$ 4.000,00
15/09/03	Desbl. Depósito	R\$ 5.125,00

6. Aponta a improcedência do valor depositado na c/c 96855347 do Citibank, em 10/10/03, na quantia de R\$ 19.000,00, cuja microfilmagem do cheque, embora solicitada, não lhe foi fornecida pelo Banco.

7. Sinaliza os seguintes erros de soma no demonstrativo dos valores lançados, os quais deverão ser excluídos:

- (a) na coluna referente ao Citibank, c/c 96855347, há uma diferença de R\$ 500,00;
- (b) no discriminativo da decisão recorrida, fl. 297, o valor total é R\$ 25.846,45, e não 26.251,45, sendo a diferença de R\$ 405,00 referente aos dois últimos valores de maio somados também em junho.

8. Contesta o critério adotado pela fiscalização para afastar a isenção do lucro distribuído pela A Veras Advocacia Previdenciária, ressaltando que o limite será o lucro efetivamente apurado, e não o presumido, diminuído dos tributos a que se sujeita o contribuinte, ressaltando ainda que:

- (a) se a distribuição foi feita de forma equivocada, caberia à fiscalização autuar a pessoa jurídica por falta de retenção na fonte, e não a pessoa física que registrou exatamente o valor declarado pela fonte pagadora.
- (b) Além dos rendimentos recebidos da pessoa jurídica não terem sido totalmente excluídos, ainda houve erro do total transportado para o demonstrativo dos depósitos não justificados, sendo transportado R\$ 444.008,33 ao invés de R\$ 444.481,33.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 29/3/2012 (processo digital, fl. 308), e a peça recursal foi interposta em 30/4/2012 (processo digital, fl. 310), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares

Matéria não impugnada

A Recorrente alega que parcela dos depósitos tidos por não comprovados têm por origem:

- (a) a venda da Sala 1107 do Ed. Terra Brasília – SAS 01, pelo valor de R\$ 125.000,00;
- (b) o recebimento do empréstimo de R\$ 54.200,00 que havia feito à empresa Ginarte – Ginástica Musculação Ltda, de propriedade de sua filha e seu genro;
- (c) as operações realizadas na bolsa de valores, por intermediação do Lemon Bank/Banco Fator.

Não obstante o acima exposto, em sede de impugnação, a Recorrente discorda da autuação em seu desfavor, **mas nela não se insurge acerca** dos reportados fatos (venda de imóvel, recebimento de empréstimo e operações em bolsa de valores), teses inauguradas somente no recurso voluntário. Por conseguinte, este Conselho está impedido de se manifestar acerca das referidas alegações recursais, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de as conhecer e sobre elas decidir, porque sequer constavam na contestação sob sua análise.

Com efeito, haja vista o que está posto precedentemente, o Contribuinte apresenta **novos argumentos**, completamente dissociados da tese de defesa constante de sua impugnação, a qual foi devolvida a esta seara recursal, para exame da matéria ali analisada e julgada desfavoravelmente ao então Impugnante. Portanto, ante a preclusão consumativa posta, o crédito correspondente ao reportado tópico torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, §§ 1º e 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela

aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Acerca da matéria, a Recorrente aponta a improcedência do valor depositado na c/c 96855347 do Citibank, em 10/10/03, na quantia de R\$ 19.000,00, cuja microfilmagem do cheque, embora solicitada, não lhe foi fornecida pelo Banco, nestes termos (processo digital, fl. 319):

A microfilmagem do citado cheque foi solicitada pela Requerente, contudo ainda não foi atendida, motivo pelo qual reitera a necessidade da juntada posterior da microfilmagem.

De igual forma, ela requer seja conhecida a suposta escrita fiscal ainda que apresentada a qualquer tempo, nos termos do trecho que ora transcrevo, extraído do recurso interposto (processo digital, fl. 320):

neste momento. A Recorrente requer desde já a juntada posterior da escrita fiscal da pessoa jurídica, tendo em vista que o endereço do seu contador, bem como a sede da empresa se localizam em Brasília, motivo pelo qual a Recorrente não conseguiu juntar a citada escrita nesse momento.

Contudo, dita escrituração foi requisitada pela fiscalização em 17/11/2008, quando a Contribuinte informou-lhe tratar de documentação inexistente, conduta mantida por ocasião da interposição do presente recurso em 30/4/2012. Logo, reportada justificativa – endereço do contador e localização da empresa em Brasília - não traz traço mínimo de razoabilidade. Confira-se (processo digital, fl. 151):

Ilma Sra. Auditora Fiscal
Onilde Bernes.



Em atenção ao Termo de
Intimação Fiscal datado de 17/11/2008
informo a V.S. a inexistência dos
livros Diários e Razões solicitados,
uma vez que não era feita a es-
crituração contábil, em razão de
apuração pelo lucro presumido.
Recup. 17/11/2008 *atençao mente*
presumido

No contexto, cabível apontar o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, verbis:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 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.

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte.

Assim entendido, rejeito a solicitação genérica da Recorrente no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo.

Solicitação de diligência

A Recorrente alega a necessidade da realização de diligência a fim de comprovar a veracidade das informações por ele apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Prejudicial de decadência

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo 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

[...]

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Assim entendido, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

A propósito, conforme arts. 1º e 2º e 52 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos são auferidos, cuja apuração e respectivo pagamento são efetuados pelo contribuinte nos prazos legalmente previstos, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados [...]

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

[...]

Art. 52. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta Lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

Ocorre que, a partir do ano-base de 1991, conforme a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 1º, 2º, 9º, 10, 11 e 23, referida incidência mensal foi mantida, mas somente a título de antecipação. É que, ao final do correspondente ano-calendário, o sujeito passivo deverá apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído e, quando for o caso, efetivar o respectivo pagamento no prazo legal, podendo a autoridade fiscal exigir eventuais diferenças apuradas em procedimento fiscal. Confira-se:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados [...]

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

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

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

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

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

[...]

Art. 23. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação em vigor e a correção monetária com base na variação do valor do BTN.

(Grifo nosso)

Como visto, o fato gerador da incidência **definitiva** ou **exclusiva** na fonte ocorre mensalmente, mas **somente** nas situações excepcionais, especificamente **apontadas em lei**, não a sujeitando à apuração anual, própria da regra geral de tributação do IRPF. Por conseguinte, todos os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte deverão ser levados para o citado ajuste anual, cujo fato gerador se dará em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário.

Ante o exposto, infere-se que reportado IRPF já vinha sendo apurado mediante lançamento por homologação, sendo a atual estrutura de apuração posta; na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 13, § único; exatamente igual àquela validada a partir do ano-base de 1991, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial de referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 quinquenal 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 incoorre, 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 quinquenal 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 impositivo, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "b", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, do imposto apurado; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio do Enunciado nº 123 de suas súmulas, este Conselho já pacificou que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) se caracteriza antecipação de pagamento, legitimando a aplicação da regra especial vista no CTN, art. 150, § 4º, *verbis*:

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).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente declaração de ajuste anual. Isto, porque, ates de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas, aí se compreendendo, inclusive, a mudança do modelo de apuração da respectiva tributação. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que dita declaração foi apresentada.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Como se vê, reportado crédito em julgamento teve por fundamento a omissão de rendimento decorrente dos depósitos bancários no ano-base de 2003, cuja origem não foi comprovada pela Recorrente. Em tal escopo, tais rendimentos serão oferecidos à tributação nos meses em que se sucederam os respectivos créditos na conta de depósito ou de investimento, **ocorrendo o fato gerador dos supostos valores omitidos em 31 de dezembro do correspondente anos-calendário**. É o que se abstrai da leitura do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que será tratado na sequência, e Enunciado nº 38 de súmula da jurisprudência do CARF. Confira-se:

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).

Nessa perspectiva, inicialmente se constata ser aplicável a regra especial vista no CTN, art. 150, § 4, eis que há pagamento antecipado (IRRF), bem como ausente as demais causas que pudessem atrair a regra geral. Contudo, a razão não está com a Recorrente, pois a autuação ora contestada se aperfeiçoou nos estritos termos legais, eis que a ciência do respectivo lançamento se deu em 26/11/2008, anteriormente à consumação da decadência pleiteada, que se operou em 31 de dezembro do mesmo ano (processo digital, fls. 7 e 14).

Mérito

Depósitos bancários - presunção legal da omissão de rendimento

Afastando eventual confusão que possa surgir acerca da evolução histórica do tema, vale consignar que, na vigência do §5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, revogado pela Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários de origem não justificada tinham

tratamento tributário divergente do atualmente em vigor. Assim, na conformação jurídica anterior, cabia à autoridade fiscal provar os sinais exteriores de riqueza, que eram a renda presumida, sendo os créditos de origem não comprovada **mera base** para o arbitramento resultante. Confira-se:

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.

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

[...]

~~§ 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.~~ (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

No entanto, a partir de 1 de janeiro de 1997, a presunção legal da infração contestada revela-se tão só pela carência de comprovação das operações bancárias. Por conseguinte, no atual modelo legal, cabe ao contribuinte, quando regularmente intimado, comprovar a origem e a natureza dos depósitos em conta de sua titularidade junto a instituições financeiras. Logo, por presunção legal, os valores de origem não comprovada, assim como aqueles que deveriam ter sido oferecidos à tributação e não o foram, caracterizam-se omissão de rendimento. É o que se abstrai da leitura do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nestes termos:

Lei nº 9.430, de 1996:

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)

Lei nº 9.481, de 1997

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Como se vê, foi introduzida nova hipótese legal de omissão da receita auferida pelo titular da conta bancária de depósito ou investimento, legalmente presumida quando ele, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos nela creditados. Assim entendido, conforme se discorrerá na sequência, tão somente pela constatação do reportado fato, obriga-se a autoridade fiscal a proceder o lançamento dos respectivos créditos cujas origens não foram comprovadas.

Em dita perspectiva, embora haja inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte, trata-se de presunção relativa (*juris tantum*), que admite prova em contrário, desde que mediante documentação hábil e idônea guardando coincidência entre as datas e os valores das respectivas operações. Portanto, versando de tema eminentemente probatório, o qual não admite afirmações genéricas ou imprecisas, resta ao sujeito passivo demonstrar, de forma individualizada - inclusive quando vários depósitos decorreram de um único negócio - que supostos créditos não se sujeitavam ou já haviam sido oferecidos à tributação nas respectivas “rubricas” específicas.

Ademais, consoante Enunciado nº 30 de súmula do CARF, os depósitos de um mês, por si sós, não se prestam para comprovar a origem de créditos efetuados nos meses subsequentes, nestes termos:

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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Com efeito, na forma já vista, relativamente aos créditos cuja origem o contribuinte não logrou comprovar, a autoridade fiscal está dispensada de aprofundar a investigação, a fim de atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e o consumo da suposta renda. Por conseguinte, a formalização do correspondente lançamento fiscal terá por fundamento tão somente a existência do depósito bancário e a ausência de comprovação da operação que lhe deu causa por parte do sujeito passivo regularmente intimado.

A propósito, supostas alegações pretendendo desconstituir os efeitos da presunção legal ora discutida deverão ser contidas pelo disposto no art. 334, inciso IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), cujo teor foi igualmente replicado no art. 374, inciso IV, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), de aplicação subsidiária ao PAF, os quais dispensam a produção de provas na acusação dela decorrente, nestes termos:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

[...]

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Mais precisamente, a própria lei se encarregou de estabelecer a correlação entre os créditos bancários e, quando for o caso, a suposta omissão de receita deles decorrente. Assim considerado, quando a autoridade fiscal demonstrar o fato indiciário, representado pela ausência de comprovação do correspondente crédito bancário, restará atestada a ocorrência do fato gerador da consequente omissão de rendimento.

Ditas inferências exprimem com precisão e clareza os mandamentos presentes no art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, de aplicação subsidiária ao PAF, assim como aquele do Enunciado nº 26 de súmula da jurisprudência deste Conselho. Confira-se:

Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Súmula CARF nº 26:

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).

Igualmente oportuno, ressalta-se que as declarações de terceiros a favor do contribuinte, assim como os documentos e livros por ele escriturados, mas desacompanhados da respectiva documentação comprobatória, por si sós, não se traduzem provas do fato que deveriam comprovar. Trata-se de comando estabelecido pelo art. 368, § único, do antigo CPC, o qual está reproduzido no art. 408, § único, do novo Código. Confira-se:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Nesse pressuposto, embora o consequente fato gerador dos valores omitidos ocorra somente em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, dita omissão presumida se concretizará no mês de ocorrência da *operação*. Por conseguinte, o crédito tributário dela derivado será apurado levando-se em conta as tabelas e alíquotas vigentes na data dos respectivos depósitos não comprovados. Entretanto, a autoridade fiscal deverá desconsiderar tanto as transferências originárias de outras contas também de titularidade do contribuinte como, cuidando-se de pessoa física, os créditos iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o montante não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário. É o que está posto nos §§ 1º, 3º e 4º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 atualizada, já transcritos.

Ratificando anunciado entendimento, por meio dos Enunciados nºs 38 e 61 de suas súmulas, este Conselho já pacificou reportada matéria, nestes termos:

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).

Súmula CARF nº 61:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ressalte-se, ainda, não se admitir razoável a existência de depósitos bancários regularmente realizados em contas de terceiros, razão por que, exceto se provada a interposição de pessoa, os valores creditados pertencem ao titular da respectiva conta. É a leitura vista no §5º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, também já transcrito precedentemente, juntamente com a pacificação da matéria por meio do Enunciado nº 32 de súmula do CARF. Confira-se:

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Adite-se, também, que, consoante o transcrito §6º da norma legal referenciada precedentemente, a totalidade dos créditos de origem não comprovada resultante de operações realizadas em conta mantida em conjunto serão divididos pela quantidade de titulares que apresentaram declaração de rendimento em separado. Nessa inteligência, este Conselho uniformizou que todos os cotitulares declarantes em separado deverão ser igualmente intimados para comprovar a origem e a natureza das operações, sob pena de exclusão dos recursos movimentados na respectiva conta. Confira-se o Enunciado nº 29 de súmula do CARF:

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por fim, traduz-se de acentuada relevância o entendimento acerca da abrangência que a Lei pretendeu dar às expressões **origem dos recursos** e **cujas origens houverem sido comprovadas**, presentes, respectivamente, no *caput* e § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que, por razões didáticas, juntamente com o § 3º do mesmo artigo, os transcrevo novamente:

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**.

[...]

§ 2º Os **valores cujas origens houverem sido comprovadas**, 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)

(Destaquei)

De pronto, percebe-se que o cenário posto sinaliza conformação em três perspectivas distintas entre si, sendo as duas primeiras delineadas pelo transcrito § 3º, incisos I e II atualizado, respectivamente; e a última pelo caput combinado com o seu § 2º, também já transcritos. Desse modo, **a comprovação da primeira e segunda passa por quem efetuou a transferência e pelo titular da conta e valor creditado, tanto individual como anualizado**, respectivamente. Contudo, o terceiro eixo requer análise mais aprofundada, o que se fará em tópico próprio. Logo, entende-se quanto às duas primeiras abordagens:

1. Para os valores originários de contas do próprio sujeito passivo, seja pessoas física ou jurídica, o contribuinte terá de comprovar, **exclusivamente, que o respectivo crédito individualizado decorreu da transferência de outra conta bancária de sua titularidade**.

2. Tratando-se de pessoa física, o contribuinte terá de comprovar, **exclusivamente, que os créditos não comprovados são de valores individuais iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00, cujo montante anual não ultrapasse R\$ 80.000,00**.

Por outro lado, **tocante à terceira perspectiva** - créditos remanescentes -, consoante o disposto no transcrito § 2º, a comprovação da origem dos respectivos valores implica o conhecimento de que tais quantias eram isentas/não tributáveis ou se foram ou não computadas na base de cálculo dos tributos a que se sujeitavam. Mais precisamente, antes de afastar a presunção legal da omissão de receita referente a determinado crédito bancário, a autoridade fiscal primeiramente necessita conhecer a natureza da operação que lhe deu causa, **eis que, quando for o caso, manifestada receita será tributada com fundamento em norma específica, e não mais pela apontada presunção legal**.

A propósito, externada omissão presumida abarca apenas o titular da conta bancária sob fiscalização, não atingindo as causas dos depósitos ou créditos transferidos nem quem os efetivou. **Logo, a inversão do ônus probatório, até então favorável ao Fisco por determinação legal, é afastada quando o contribuinte logra provar a identificação do terceiro que efetivou a operação e a sua respectiva natureza**, ainda que esta seja provada mediante composição ou decomposição de valores, eis que tanto certo crédito pode ser originário de várias operações como uma determinada operação resultar mais de um crédito.

Desse modo, provada a origem dos créditos bancários, **ai se incluindo a natureza da operação**, o ônus probatório retorna para a autoridade fiscal, a quem cabe enquadrar ditos rendimentos, a partir da legislação a eles específica, como isentos/não tributáveis ou tributáveis. **Quanto a estes últimos, caso não tenham sido oferecidos à tributação, resta ao autuante lavrar o correspondente lançamento sob fundamento próprio e diverso da presunção que ora se discute**.

Arrematando a questão, infere-se que apenas a identificação de quem depositou ou transferiu os supostos recursos, por si só, não se traduz suficiente para o autuante decidir pela presunção legal ou tributação sob fundamento específico. Portanto, a tributação dos recursos movimentados não se desloca da presunção legal para a regra mais específica tão somente pela identificação de quem efetivou a respectiva operação, eis que ausente prova da existência de relação jurídica obrigacional entre este e o titular da conta bancária sob procedimento fiscal.

A exemplo, pensar de forma diversa implica inviabilizar autuação no proprietário dos recursos movimentados por meio de interpostas pessoas, bem como a título de Imposto de

Renda na Fonte (IRF) decorrente de suposto pagamento sem causa. Dito dessa forma, tão somente pelo fato dos recursos terem sido transferidos de pessoa jurídica ou física, a correspondente tributação não deverá ser deslocada da regra presuntiva para omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica ou física respectivamente.

Desenhada a contextualização legal, passo propriamente ao enfrentamento das alegações recursais.

Créditos oriundos da Hotelaria Accor SA

A Recorrente aduz que os depósitos no montante de R\$ 12.339,05, recebidos da Hotelaria Accor SA, referem-se a aluguéis oferecidos à tributação em sua DIRPF e comprovados por meio de DIRF e comprovantes bancários. Contudo, tais rendimentos sequer foram objeto da presente autuação, consoante se vê no “Demonstrativo de Apuração da Diferença de Depósito não Justificada” e excerto do “Relatório de Ação Fiscal”, que passo a transcrever (processo digital, fls. 154 e 172):

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA DIFERENÇA DE DEPÓSITOS NÃO JUSTIFICADA

Mês/Ano	Depósitos não justificados apurados	Participação no Lucro Presumido Distribuído pela A Veras	Rendimentos Tributáveis declarados mensalmente	Rendimentos considerados para justificação de parte dos depósitos (Lucro e Rendimentos)	Diferença entre os depósitos não justificados e os rendimentos declarados	Diferença de depósitos considerada não justificada
Janeiro	5.589,36	0,00	1.006,30	1.006,30	4.583,06	4.583,06
Fevereiro	22.186,82	26.196,38	1.006,30	27.202,68	-5.015,86	0,00
Março	75.426,01	0,00	1.006,30	1.006,30	74.419,71	69.403,85
Abril	1.395,01	0,00	1.006,30	1.006,30	388,71	388,71
Maio	14.210,89	894,72	1.006,30	1.901,02	12.309,87	12.309,87
Junho	98.355,45	21.899,50	1.006,30	22.905,80	75.449,65	75.449,65
Julho	10.371,51	0,00	1.006,30	1.006,30	9.365,21	9.365,21
Agosto	23.153,59	894,72	1.006,30	1.901,02	21.252,57	21.252,57
Setembro	130.735,24	71.133,94	1.006,30	72.140,24	58.595,00	58.595,00
Outubro	36.595,17	0,00	1.006,30	1.006,30	35.588,87	35.588,87
Novembro	23.296,41	0,00	1.006,30	1.006,30	22.290,11	22.290,11
Dezembro	3.165,87	153.860,93	1.006,30	154.867,23	-151.701,36	0,00
TOTAL GERAL	444.008,33					309.226,90

Quanto ao valor dos rendimentos tributáveis declarados considerados para justificar parte dos depósitos, informamos que somente fizemos constar dessa planilha (fl. 192) aquele constante da DIRPF (fls. 10 a 13), mas que ainda não tinha sido utilizado para justificar nenhum depósito, como foi o caso dos proventos creditados na conta do Banco do Brasil, cujos valores foram todos excluídos antes de qualquer solicitação de justificação. O valor utilizado na planilha corresponde ao rendimento tributável recebido da Hotelaria ACCOR Brasil S/A, CNPJ 09.967.852/0001-27, no valor de R\$12.339,05, com retenção na fonte de R\$ 263,43, sendo valor líquido de R\$ 12.075,62, o qual foi dividido em doze, resultando em R\$ 1.006,30, para ser utilizado mensalmente, uma vez que não dispúnhamos dos valores efetivamente recebidos mês a mês pela contribuinte.

Após a retirada desses valores dos totais mensais apurados na planilha de fl. 191 encontramos a diferença de depósitos considerada não justificada, correspondente a última coluna a qual somada redundou no valor de R\$ 309.226,90.

O valor de R\$ 121.732,03 também declarado na DIRPF de 2004, como rendimentos tributáveis, deixou de ser utilizado nesse sentido porque os créditos correspondentes que foram realizados na conta nº 703709-0, agência 0325, do Banco Brasil, com o histórico - "proventos" – já foram de antemão considerados como justificados.

Assim entendido, essa alegação recursal é improcedente.

Créditos transferidos de outras contas pessoais e da empresa que é sócia

A Contribuinte manifesta que, embora o julgador *a quo* tenha reconhecido a origem de diversos créditos transferidos de outras conta de sua propriedade ou da empresa A Veras Advocacia, da qual é sócia (item 47), os mesmos não foram excluídos da tributação (item 48), quais sejam:

1. c/c 94131384 – Citibank:

14/05/03	Depósito 227	R\$ 1.500,00
25/06/03	Depósito 137	R\$ 3.000,00
25/06/03	Depósito 132	R\$ 4.500,00

2. c/c 96855347 – Citibank:

03/06/03	Transf.Contas	R\$ 3.200,00
----------	---------------	--------------

3. c/c 7037090 – Banco do Brasil:

19/02/03	Desbl. Depósito	R\$ 473,00
18/03/03	Desbl. Depósito	R\$ 4.000,00
15/09/03	Desbl. Depósito	R\$ 5.125,00

Quanto ao acima posto, passo à análise individualizada dos manifestados créditos agrupados nas respectivas contas bancárias, iniciando-se contextualizando as disposições vistas no Relatório da Ação Fiscal com o decidido no julgamento de origem, para, só então, registrar meu entendimento.

Citibank – c/c 94131384**Relatório Fiscal (processo digital, fl. 168):**

No mês de maio de 2003

Data	Histórico	Documento	Valor	D/C	Observação:
14/05/03	DEP CH CITI	227	1.500,00	C	de provável origem da c/c 96862971

[...]

No mês de junho de 2003

Data	Histórico	Documento	Valor	D/C	Observação:
25/06/03	DEP. DINHEIRO	137	3.000,00	C	de provável origem da c/c 96862971
25/06/03	DEP. DINHEIRO	132	4.500,00	C	de provável origem da c/c 96862971

Demonstrativo de valores não justificados (processo digital, fl. 178):

Data	Histórico	Documento	Valor	D/C
14/05/03	DEP CH CITI	227	1.500,00	C

[...]

25/06/03	DEP. DINHEIRO	137	3.000,00	C
25/06/03	DEP. DINHEIRO	132	4.500,00	C

Citibank – c/c 96855347**Relatório Fiscal (processo digital, fl. 170):**

No mês de junho de 2003

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>	<u>Observação:</u>
03/06/03	TRANSF CONTAS		3.200,00	C	transferência da c/c 96862971

Demonstrativo de valores não justificados (processo digital, fl. 179):

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>
03/06/03	TRANSF CONTAS		3.200,00	C

Banco do Brasil – c/c 7037090**Relatório Fiscal (processo digital, fls. 166 e 167):**

No mês de fevereiro de 2003:

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>	<u>Observação:</u>
19/02/03	DESL. DEP		473,00	C	de provável origem da c/c 96862971

[...]

No mês de março de 2003:

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>	<u>Observação:</u>
18/03/03	DESL. DEP		4.000,00	C	de provável origem da c/c 96862971
18/03/03	DESL. DEP		4.000,00	C	de provável origem da c/c 96862971

Esclarecemos que houve duplicação do crédito no valor de R\$ 4.000,00 e que em razão disso, o excluiremos quando da consolidação dos créditos não justificados e não comprovados.

[...]

No mês de setembro de 2003:

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>	<u>Observação:</u>
19/09/03	TED	9738084	5.700,00	C	de provável origem da c/c 96862971

Demonstrativo de valores não justificados (processo digital, fl. 175 e 176):

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Documento</u>	<u>Valor</u>	<u>D/C</u>
19/02/03	DESL. DEP		473,00	C

[...]

18/03/03	DESL. DEP		4.000,00	C
----------	-----------	--	----------	---

[...]

19/09/03	TED	9738084	5.700,00	C
----------	-----	---------	----------	---

Demonstrativo consolidado de valores não justificados (processo digital, fl. 153):

<u>Mês/Ano</u>	<u>C/C 94131384 no</u> <u>CITIBANK</u>	<u>C/C 96853547 no</u> <u>CITIBANK</u>	<u>C/C 7037090 no</u> <u>BANCO DO</u> <u>BRASIL</u>	<u>C/C 16942-55 no</u> <u>HSBC</u>	<u>TOTAL GERAL DAS</u> <u>CONTAS</u>
jan-03 Total	1.600,00	1.000,00	2.989,36	0,00	5.589,36
fev-03 Total	10.000,00	10.000,00	2.186,82	0,00	22.186,82
mar-03 Total	37.759,75	25.000,00	12.666,26	0,00	75.426,01
abr-03 Total	124,00	0,00	1.271,01	0,00	1.395,01
mai-03 Total	6.500,00	6.300,00	1.410,89	0,00	14.210,89
jun-03 Total	7.500,00	60.604,00	30.251,45	0,00	98.355,45
jul-03 Total	3.000,00	1.978,30	5.393,21	0,00	10.371,51
ago-03 Total	0,00	14.599,99	8.553,60	0,00	23.153,59
set-03 Total	106.000,00	19.610,00	5.125,24	0,00	130.735,24
out-03 Total	0,00	28.767,30	7.827,87	0,00	36.595,17
nov-03 Total	0,00	2.870,70	4.425,71	16.000,00	23.296,41
dez-03 Total	1.000,00	0,00	2.165,87	0,00	3.165,87
TOTAL GERAL	173.483,75	170.730,29	84.267,29	16.000,00	444.481,33

Como se vê, a autoridade fiscal autuante reconheceu que reportados créditos foram transferidos da pessoa jurídica A Veras Advocacia, da qual a Recorrente é sócia, mas não os afastou da tributação, exceto quanto ao TED de R\$ 5.700,00, de 19/9/2003, não incluído no somatório da c/c nº 703.7090 do Banco do Brasil, a qual totalizou somente R\$ 5.125,24 no respectivo mês. Ademais, consoante se discorrerá na sequência, reportada tributação foi mantida pelo julgador de origem, que, quanto a isso, limitou-se a transcrever excerto do Relatório da Ação Fiscal, nada mais ali acrescentando.

Acórdão recorrido (processo digital, fls. 292 a 294):

42. No que se refere aos valores creditados nas contas bancárias de titularidade da contribuinte e oriundos da conta de nº 9686.2971, de titularidade da A. Veras Advocacia Previdenciária conforme extratos de fls. 81 a 87 e incluídos como depósitos de origem não comprovada, transcrevem-se abaixo as partes das planilhas em que constam tais depósitos:

(i) Relativamente à conta mantida no Banco do Brasil de nº 703709-0, da agência 0325:

"No mês de fevereiro de 2003:

Data Histórico Documento Valor D /C Observação:

(...)

19/02/03 DESBL.DEP 473,00 de provável origem da c/c 96862971

(...)

No mês de março de 2003:

Data Histórico Documento Valor D /C Observação:

18/03/03 DESBL. DEP 4.000,00 C de provável origem da c/c 96862971

18/03/03 DESBL. DEP 4.000,00 C de provável origem da c/c 96862971 (...)

Esclarecemos que houve duplicação do crédito no valor de R\$ 4.000,00 e que em razão disso, o excluiremos quando da consolidação dos créditos não justificados e não comprovados.

(...)

No mês de setembro de 2003:

Data Histórico Documento Valor D /C Observação:

(...)

19/09/03 TED 9738084 5.700,00 C de provável origem da c / c 96862971 "(fls. 166 a 167).

(ii) Relativamente à conta mantida no Citibank nº 94131384, da agência 0006:

No mês de maio de 2003:

Data Histórico Documento Valor D /C Observação:

14 / 0 5 / 03 DEP C H CITI2 271.500,00 C de provável o r i g em da c/c 9 6 8 6 2 9 71

(...)

No mês de junho de 2003

Data Histórico Documento Valor D /C Observação:

25 / 0 6 / 03 DEP. DINHEIRO 137 3 . 0 0 0 , 00 C de provável o r i g em da c / c 9 6 8 6 2 9 71

2 5 / 0 6 / 03 DEP. DINHEIRO 132 4 . 5 0 0 , 00 C de provável o r i g em da c / c 9 (sic)

[...]

(iii) Relativamente a conta mantida no Citibank de nº 96855347, da agência 0008:

No mês de junho de 2003

Data H i s t ó r i co Documento Valor D /C Observação:

(...)

03/06/03 TRANSF CONTAS 3.200,00 C transferência da c / c 96862971

(...)

(Destaques no original)

43. Verifica-se, do Relatório de Ação Fiscal acima transcrito que há depósitos bancários relacionados para fins de comprovação da origem nas planilhas elaboradas pela própria autoridade fiscal que são vinculados a transferências e a valores oriundos da conta corrente da pessoa jurídica.

A propósito, afastados os fatos discutidos no presente tópico (créditos tributados, cuja procedência foi reconhecida pela autoridade fiscal), a origem dos recursos remanescentes advindos da pessoa jurídica A Veras Advocacia teve por teto o lucro presumido apurado pela fiscalização, sob o fundamento de que a Recorrente não logrou provar, por meio de escrituração fiscal regular, tratar-se de suposto lucro distribuído em quantia superior àquela legalmente presumida. **Contudo, o julgador de origem entendeu que referidos recursos deveriam também ser excluídos da presunção legal contestada**, para serem tributados sob fundamento da legislação que trata da omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica. Confira-se o excerto do acórdão que passo a transcrever (processo digital, fls. 294 a 297):

43.1 - Nesse íterim deve-se esclarecer que a fiscalização já excluiu do montante dos depósitos ocorridos nas contas da contribuinte valores mensais correspondentes a lucros apurados pela pessoa jurídica A. Veras Advocacia Previdenciária, conforme Anexos 3 (fls. 154) e 4 (fls. 155) e descrito às fls. 171.

Cabe esclarecer à defesa que a fiscalização excluiu os valores 'proporcionalizados' dos lucros apurados, não verificando, por meio de Livro Caixa obrigatório para as pessoas jurídicas tributados pelo lucro presumido - caso da A. Veras Advocacia Previdenciária no ano-calendário de 2003 - a efetiva distribuição dos lucros, utilizando critério benéfico à contribuinte.

[...]

44. No que se refere aos valores originários da pessoa jurídica e não abrangidos pelos lucros apurados, determina o §2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 que eles sejam submetidos às normas de tributação específica, como a seguir transcrito:

[...]

45. No caso, os valores originados da pessoa jurídica A. Veras Advocacia Previdenciária e não abrangidos pelos lucros apurados deveriam ter sido tributados a título de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, por força do disposto no já citado §2º.

[...]

47. Do exame das planilhas de fls. 175 a 181 é possível localizar os depósitos referentes à transferência de mesma titularidade ou oriundos da conta corrente da A Veras Advocacia Previdenciária, conforme documentação apresentada pela defesa:

[...]

48. Os valores a serem excluídos das planilhas de fls. 175 a 181, em razão da origem, constam do quadro abaixo:

Mês	Depósitos na cta. B.Brasil 703.7090 (fls. 175 a 177)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. Citibank 9413.1384 (fls. 178)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. Citibank 9685.5347 (fls. 179 a 180)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. HSBC 16942 (fls. 181)	Dep. de origem comprovada (R\$)
Jan	2.989,36		1.600,00		1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
Fev	2.186,82		10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00
Mar	12.666,26		37.759,75	35.000,00	25.000,00	25.000,00	0,00	0,00
Abr	1.271,01		124,00				0,00	0,00
Mai	1.410,89		6.500,00		6.300,00	1.500,00	0,00	0,00
Jun	30.251,45	4.000,00	7.500,00		60.604,00	54.000,00	0,00	0,00
Jul	5.393,21		3.000,00	3.000,00	1.978,30		0,00	0,00
Ago	8.553,60		0,00		14.599,99	3.000,00	0,00	0,00
Set	5.125,24		106.000,00	103.000,00	19.610,00	12.000,00	0,00	0,00
Out	7.827,87		0,00		28.767,30		0,00	0,00
Nov	4.425,71	2.500,00	0,00		2.870,70		16.000,00	15.000,00
Dez	2.165,87		1.000,00		0,00		0,00	0,00
Total	84.267,29	6.500,00	173.483,75	151.000,00	170.730,29	106.000,00	16.000,00	15.000,00

48.1 - As exclusões acima decorrem de determinação legal, mais precisamente do disposto nos §§2º e 3º, inciso I, do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

[...]

No que tange à alegação de que todos os valores oriundos da pessoa jurídica A. Veras Advocacia Previdenciária corresponderiam a lucros apurados (se efetivamente distribuídos), de natureza isenta, tal argumento é, no caso concreto, irrelevante, visto que esses valores foram excluídos da tributação a título de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

Como se viu, o julgador de origem cancelou o crédito tributário referente aos recursos transferidos da pessoa jurídica A Veras Advocacia, da qual a Recorrente é sócia, pelo simples fato dela tê-los vindos. Contudo, na forma já vista precedentemente, entendo tratar-se de decisão equivocada, já que sequer há escrituração fiscal acobertada por documentação hábil a provar a natureza das respectivas operações.

Nesse ponto, nada há de se fazer, eis que a *reformatio in pejus* veda este Conselho de proferir decisão que torne mais gravosa a situação da Recorrente.

Erros de soma identificados

A Recorrente sinaliza os supostos erros de soma no demonstrativo dos valores lançados (processo digital, fls. 319 e 322):

1. na coluna referente ao Citibank, c/c 96855347, há uma diferença de R\$ 500,00;
2. no discriminativo da decisão recorrida, fl. 297, o valor total é R\$ 25.846,45, e não 26.251,45, sendo a diferença de R\$ 405,00 referente aos dois últimos valores de maio somados também em junho;
3. além dos rendimentos recebidos da pessoa jurídica não terem sido totalmente excluídos, ainda houve erro do total transportado para o demonstrativo dos depósitos não justificados, sendo transportado R\$ 444.008,33 ao invés de R\$ 444.481,33.

Relativamente aos dois primeiros itens, vale transcrever o seguinte excerto da decisão recorrida (processo digital, fls. 297):

49. Assim, os valores sujeitos à comprovação da origem, após exclusão dos depósitos originados de contas de mesma titularidade e da pessoa jurídica das planilhas de fls. 175 a 181, conforme documentação correspondem aos seguintes valores:

Mês	Depósitos na cta. B.Brasil 703.7090	Depósitos na cta. Citibank 9413.1384	Depósitos na cta. Citibank 9685.5347	Depósitos na cta. HSBC 16942	Total (R\$)
Jan	2.989,36	1.600,00	0,00	0,00	4.589,36
Fev	2.186,82	0,00	0,00	0,00	2.186,82
Mar	12.666,26	2.759,75	0,00	0,00	15.426,01
Abr	1.271,01	124,00	0,00	0,00	1.395,01
Mai	1.410,89	6.500,00	4.800,00	0,00	12.710,89
Jun	26.251,45	7.500,00	6.604,00	0,00	40.355,45
Jul	5.393,21	0,00	1.978,30	0,00	7.371,51
Ago	8.553,60	0,00	11.599,99	0,00	20.153,59
Set	5.125,24	3.000,00	7.610,00	0,00	15.735,24
Out	7.827,87	0,00	28.767,30	0,00	36.595,17
Nov	1.925,71	0,00	2.870,70	1.000,00	5.796,41
Dez	2.165,87	1.000,00	0,00	0,00	3.165,87
Total	77.767,29	22.483,75	64.730,29	1.000,00	165.981,33

Tocante ao somatório dos créditos remanescentes na cc nº 96855347 do Citibank (item 1), realmente sua totalidade perfaz o montante de R\$ 64.230,29, e não 64.730,29 como fez constar o julgador de origem em sua planilha. Contudo, a distribuição dos reportados valores dentro dos respectivos meses está correta, razão por que dito equívoco não refletiu na autuação, eis que referidas quantias são oferecidas à tributação mensalmente, e não pelo total anual. Confira-se excerto do auto de infração (processo digital, fl. 10):

Rendimentos Totais Sujeitos à Tabela Progressiva (Ajuste Anual)

Mês	Infrações (R\$)	IRRF s/Dif. (R\$)	Multa (%)
JAN	4.569,11		75,00
MAR	69.403,85		75,00
ABR	388,71		75,00
MAI	12.309,87		75,00
JUN	75.449,65		75,00
JUL	9.365,21		75,00
AGO	21.252,57		75,00
SET	58.595,00		75,00
OUT	35.588,87		75,00
NOV	22.290,11		75,00
Totais em R\$	309.212,95	0,00	75,00

Também não procede a alegação recursal indicando erro na decisão recorrida, sob o pressuposto de que os créditos não comprovados de junho na cc nº 703.7090 do Banco do Brasil, perfazem o total de R\$ 25.846,45, e não de R\$ 26.251,45, sendo a diferença de R\$ 405,00 referente aos últimos valores de maio somados também em junho. Nestes termos, conforme excertos do relatório fiscal e acórdão recorrido que ora transcrevo, nada de maio foi acrescido a junho, aquele totalizando R\$ 1.410,89 e este R\$ 30.251,45, que, excluído o crédito comprovado de R\$ 4.000,00, restaram exatamente os R\$ 26.251,45.

Relatório Fiscal (processo digital, fl. 175):

Data	Histórico	Documento	Valor	D/C
05/05/03	DEP ONLINE	2291431829	247,00	C
15/05/03	DEP COMP	833993	758,89	C
28/05/03	DEP ONLINE	2291431712	3,00	C
29/05/03	DESB.L.DEP		402,00	C
mai-03 Total			1.410,89	
09/06/03	DESB.L.DEP		25.000,00	C
16/06/03	DEP COMP	833376	846,45	C
24/06/03	DEP COMP	.000001	4.000,00	C
25/06/03	DEP ONLINE	2770186522	5,00	C
27/06/03	DESB.L.DEP		400,00	C
jun-03 Total			30.251,45	

Decisão recorrida (processo digital, fl. 296):

Mês	Depósitos na cta. B. Brasil 703.7090 (fls. 175 a 177)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. Citibank 9413.1384 (fls. 178)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. Citibank 9685.5347 (fls. 179 a 180)	Dep. de origem comprovada (R\$)	Depósitos na cta. HSBC 16942 (fls. 181)	Dep. de origem comprovada (R\$)
Mai	1.410,89		6.500,00		6.300,00	1.500,00	0,00	0,00
Jun	30.251,45	4.000,00	7.500,00		60.604,00	54.000,00	0,00	0,00

Por fim, igualmente não procede a alegação recursal de que o erro no total transportado para o demonstrativo dos depósitos não justificados - R\$ 444.008,33 ao invés de R\$

444.481,33 - afetou referida tributação, fato, inclusive, já rechaçado pelo julgador de origem, nestes termos (Processo digital, fls. 153, 154 e 290):

36.3 – mais um equívoco merecer de nota se refere à totalização da diferença de depósitos não justificada que, na última coluna da planilha de fls. 153 (Anexo 2) totaliza R\$ 444.481,33 e na primeira coluna da planilha de fls. 154 totaliza R\$ 444.008,33, sendo que o valor correto é o primeiro, R\$ 444.481,33. Tal equívoco não prejudica a contribuinte pois o valor incorreto (R\$ 444.008,33) não foi utilizado para fins de apuração da omissão de rendimentos.

Ademais, dito equívoco nada atingiu os valores mensais oferecidos à tributação, consoante se vê na tabela abaixo:

Mês	Dem. Consolidado de Vlrs não Justificados (fl. 153)	Dem. Apuração da Diferença não Justificada (fl. 154)
Janeiro	5.589,36	5.589,36
Fevereiro	22.186,82	22.186,82
Março	75.426,01	75.426,01
Abril	1.395,01	1.395,01
Maio	14.210,89	14.210,89
Junho	98.355,45	98.355,45
Julho	10.371,51	10.371,51
Agosto	23.153,59	23.153,59
Setembro	130.735,24	130.735,24
Outubro	36.595,17	36.595,17
Novembro	23.296,41	23.296,41
Dezembro	3.165,87	3.165,87
Totais	444.481,33	444.481,33

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a inovação recursal - venda de imóvel, recebimento de empréstimo e operações em bolsa de valores -, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz