



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.720911/2011-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.074 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente GIDEANE GONCALVES TEIXEIRA LOPES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO. FATO GERADOR. SÚMULA N.º 38

Na ausência de pagamento antecipado do imposto de renda pessoa física, não há que se falar em lançamento por homologação, mas de ofício. Nesta hipótese, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 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, conforme súmula vinculante n.º 38 do CARF.

Uma vez que o lançamento em discussão foi efetuado dentro do prazo decadencial para o exercício de 2007, rejeita-se o argumento formulado em sede de impugnação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos mantidos junto a instituições financeiras quando a contribuinte, após regularmente intimada, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Descabida a pretensão de equiparação à pessoa jurídica quando não restar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os valores recebidos decorrentes da prestação de serviços de empreitada de construção civil foram utilizados para aquisição de materiais e sub-contratação de mão-de-obra especializada.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

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

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 16-64.412 - 19ª Turma da DRJ/SP1, fls. 241 a 263.

Trata de autuação referente a IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Do Lançamento

O processo refere-se a auto de infração de fls. 158/163 lavrado em face da contribuinte acima identificado, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de n.º 0110100/00832/10, relativo ao imposto de renda pessoa física do exercício 2007, por meio do qual foi exigido o seguinte crédito tributário apurado:

Crédito Tributário Lançado	
Composição do Crédito	Valores (R\$)
IRPF - Suplementar (cód. 2904)	71.199,69
Multa de Ofício	28.266,27
Juros de Mora (calculados até 28/02/2011)	53.399,76
Total do Crédito Tributário Lançado	152.865,72

De acordo com o anexo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 160/161. a autoridade fiscal procedeu ao lançamento da seguinte infração abaixo relacionada,

conforme valores de imposto e percentual de multa por fato gerador específico contidos no citado discriminativo:

001- Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada. Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada.

Os fundamentos legais do auto de infração encontram-se especificados às fls. 161 e 163.

A descrição pormenorizada do desenvolvimento da ação fiscal, assim como das razões de fato constatadas que ensejaram o lançamento da infração supramencionada encontra-se no Teimo de Verificação Fiscal, fls. 164/168.

Informa a autoridade lançadora que a lavratura do presente auto de infração surgiu a partir dos fatos revelados em procedimento fiscalizatório realizado em face do Sr. Sidney Pereira Lopes, CPF n.º 815.794.541-00, cônjuge da contribuinte acima identificada.

A Sra. Gideane apresentou Declaração de Ajuste Anual em separado do seu cônjuge para o Exercício 2007 e constava como dependente Sr. Sidney Pereira Lopes na Declaração referente ao Exercício 2008.

O Sr. Sidney apresentou, entre outros, extratos bancários referentes à conta corrente n.º 0.712032-3, agência 0971. do Banco Real, de titularidade compartilhada com a contribuinte ora autuada.

No procedimento fiscalizatório o esposo da contribuinte pôde comprovar apenas uma parte dos lançamentos à crédito na conta corrente conjunta. Por falta de elementos comprobatórios, a fiscalização considerou 33 lançamentos restantes com origem não comprovada (planilha - fls. 166/167).

Restou materializada a hipótese prevista no §6º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, sendo a autuada responsável na proporção de metade dos valores referentes aos lançamentos a crédito de origem não comprovada na conta corrente supramencionada.

Durante o procedimento, a Sra. Gideane se absteve de apresentar quaisquer justificativas que pudessem ilidir a imputação da infração, delegando a responsabilidade ao seu esposo.

Em face da constatação da manutenção de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas pela contribuinte no desenvolvimento da ação fiscal, fato que caracteriza a presunção de omissão de receitas pela pessoa física, lavrou-se o presente auto de infração com fundamento no §6º do artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 27/12/96, aplicando-se a multa de ofício de 75% prevista pelo art. 44. inciso I. do mesmo dispositivo legal.

Da Impugnação

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, a contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 172/181 através de advogado, anexando procuração às fls. 182. substabelecimentos às fls. 183 e documentos às fls. 184/236, alegando em síntese que:

- considerando a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN ao caso concreto, uma vez que a multa de ofício aplicada foi de 75%, restando afastada a caracterização de dolo ou fraude, na data que se tomou eficaz o lançamento fiscal pelo conhecimento da contribuinte (31/03/2011) estava decaído o direito da Fazenda em relação aos depósitos pertinentes aos meses de janeiro à março de 2006;
- o seu esposo exercia na época atividade na construção civil, fazendo obras de edificação de casas e também reformas;

- no período ele comprou terrenos, edificou e vendeu mais de 8 imóveis;
- as provas juntadas aos autos e aceitas pela fiscalização comprovam a atividade exercida pelo seu cônjuge;

os recursos financeiros não lhe pertencem, pois são custos que lhe são repassados pelos contratantes ou adquirentes das obras;

seu esposo constituiu uma pessoa jurídica para exercer as atividades dele, a Sidney Construções e Incorporações Ltda. - CNPJ n.º 08.777.731/0001-50;

a partir de 2008 seu marido não mais exerceu as atividades utilizando a pessoa física, passando a realizar todas as operações na pessoa jurídica;

a atividade de prestação de serviços de construção civil impõe a equiparação da pessoa física à jurídica, conforme dispõe o art. 150, II, do RIR/99;

o que caracteriza a atividade comercial são os atos do comércio e não necessariamente estar constituída por uma pessoa jurídica, e é por isso que a legislação determina a equiparação;

a própria constituição da pessoa jurídica é prova do exercício anterior dessa atividade pela pessoa física (regularização espontânea da atividade);

não restando dúvidas da atividade comercial exercida com habitualidade pelo seu esposo, o Fisco deve promover a equiparação à pessoa jurídica, arbitrando o lucro;

a movimentação bancária não é renda;

- o procedimento fiscal não comprova que o valor objeto de autuação corresponde a um acréscimo patrimonial, conforme determina o art. 43 do CTN;
- a movimentação bancária é oriunda de recursos fornecidos por *terceiros* que contrataram se esposo, para aplicação em obras de construção civil;
- o procedimento fiscal e o lançamento devem ser declarados nulos por não representarem valores que devam submeter-se à tributação do imposto sobre a renda;
- requer acolhimento da impugnação e cancelamento da exigência;

A autuada apresenta, também, com sua impugnação, reprodução de jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF com o intento de amparar seus argumentos expostos.

Às fls. 238 a interessada protocolizou petição informando alteração do endereço de seu domicílio tributário.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO. FATO GERADOR. SÚMULA N.º 38 VINCULANTE DO CARF.

Na ausência de pagamento antecipado do imposto de renda pessoa física, não há que se falar em lançamento por homologação, mas de ofício. Nesta hipótese, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 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, conforme súmula vinculante n.º 38 do CARF.

Uma vez que o lançamento em discussão foi efetuado dentro do prazo decadencial para o exercício de 2007, rejeita-se o argumento formulado em sede de impugnação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos mantidos junto a instituições financeiras quando a contribuinte, após regularmente intimada, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Descabida a pretensão de equiparação à pessoa jurídica quando não restar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os valores recebidos decorrentes da prestação de serviços de empreitada de construção civil foram utilizados para aquisição de materiais e sub-contratação de mão-de-obra especializada.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 270 a 281, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Por questões didáticas, apresentar-se-á as alegações recursais da recorrente em tópicos separados.

1 – DA DECADÊNCIA

Para a recorrente, uma vez não caracterizada o dolo, fraude ou simulação, na contagem da decadência, deve ser utilizado o artigo 150, IV do CTN e não, o 173, I, também do CTN. No caso, argumenta que, sendo os lançamentos do ano de 2006; ao considerar os meses de cada depósito bancário, conforme determina o preceito acima, na data que se tornou eficaz o lançamento fiscal pelo conhecimento do contribuinte, em 31/03/2011, estava decaído o direito da Fazenda em relação aos meses de janeiro a março de 2006.

2 - A ATIVIDADE DO MARIDO DA RECORRENTE e da NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - NECESSIDADE DE EQUIPARAÇÃO PESSOA JURÍDICA - ATOS DE COMÉRCIO.

Afirma a recorrente que o marido trabalha na construção civil e que ele prestava serviços de construção para terceiros, como também, empreendia a construção de casas no condomínio Vicente Pires em Brasília, Distrito Federal para venda a terceiros.

Ainda, segundo a recorrente, depreendendo da análise dos elementos que instruem o processo, a fiscalização, ao constituir o crédito tributário ora combatido, tomou por base indícios de omissão de rendimentos a partir da movimentação financeira que encontra sustentáculo na atividade comercial desenvolvida pelo autuado.

3 - INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

Para a contribuinte, movimentação bancária não é renda e que procedimento fiscal não comprova ou demonstra que o valor autuado corresponda a um acréscimo patrimonial do contribuinte, conforme determina o art. 43 do CTN, e tampouco qualquer nexo causal entre as rendas das contas de terceiros com os recursos do autuado.

4 - MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS

Segundo a contribuinte, os recursos movimentados pertencem a terceiros que lhe contrataram para aplicação em obras de construção civil que beneficiaram esses terceiros.

5 - IMPUGNAÇÃO DOS DADOS AUTUADOS

De uma forma genérica, a contribuinte informa que impugna integralmente os valores utilizados no lançamento fiscal, bem como os atos demonstrativos e relatórios anexos, e respectivos valores e datas, porque não correspondem à realidade fiscal do contribuinte.

Uma vez apresentadas as indagações recursais da contribuinte, tem-se a seguir, a análise dos mesmos:

Inicialmente, quanto ao argumento de que movimentação bancária não é renda e que o procedimento fiscal não comprova ou demonstra que o valor auçado corresponda a um acréscimo patrimonial da contribuinte, tem-se que este tema já é sumulado por este CARF e que dispensa qualquer outro entendimento proveniente desta turma de julgamento, conforme a súmula CARF nº 26, a seguir transcrita:

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.

Ademais, após estas considerações iniciais, considerando que a recorrente não apresentou novas razões de defesa, não apresentou novas provas e nem contestou qualquer omissão de decisão sobre sua impugnação perante o órgão julgador de primeira instância, como também o fato de que eu concordo plenamente com o decidido pelo acórdão recorrido, além de seguir o mandamento do § 3º do artigo 57 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF) que reza:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (grifo nosso).

Decido por adotar como voto, a decisão integral do órgão julgador originário, a qual transcrevo a seguir:

Decadência

Equivoca-se a contribuinte ao afirmar que crédito tributário lançado referente aos meses de janeiro à março do ano base de 2006 estaria fulminado pela decadência.

A autoridade administrativa tributária tem um prazo estabelecido em lei para realizar o lançamento tributário.

Esta delimitação temporal é necessária para a estabilidade das relações jurídico-tributárias entre as partes (no caso, contribuinte e Receita Federal do Brasil).

O Código Tributário Nacional trata do instituto decadência em dois artigos principais: o artigo 173, incisos I e n. e o artigo 150, § 4º. que trata dos casos de lançamento por homologação.

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 à homologação, será ele de 5 (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."

Ocone o lançamento por homologação em relação aos tributos em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade julgadora.

O lançamento se completa por ato da autoridade fiscal que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

A necessidade de homologação surge em virtude de ser a apuração do valor devido uma atividade privativa da autoridade administrativa.

Não havendo essa homologação, com decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação (art. 150. §4º).

O *caput* do referido artigo estabelece os contornos para a definição do lançamento por homologação e o parágrafo quarto determina o limite temporal para que a Administração possa exercer o controle sobre a atividade do contribuinte na antecipação do pagamento do tributo.

As normas supramencionadas demonstram que a homologação, assim entendida como uma atividade exercida pela autoridade fiscal, somente ocorre quando o sujeito passivo cumpre a obrigação de efetuar os pagamentos antecipados.

Para caracterizar o lançamento por homologação não basta a obrigatoriedade legal de antecipação, mas também que o contribuinte a tenha cumprido, ainda que os pagamentos tenham sido parciais e insuficientes para liquidar o crédito.

Sacha Calmou Navarro Coelho (*in* Curso de Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense. 6ª Edição. Rio de Janeiro. 2002. pág.672) assim leciona sobre a questão:

A homologação é mera acordando relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento extingue o

crédito, mas sob a condição resolutoria de ulterior homologação do lançamento. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento.

Negritamos

Misabel Abreu Machado Derzi (in *Direito Tributário Brasileiro*. Aliomar Baleeiro (Atualizado), 11ª ed.. Editora Forense, pág.835) possui o mesmo entendimento:

"O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente, dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício, disciplinado no art. 149, do CTN"

No mesmo sentido, o Alberto Xavier (in *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato. do Procedimento e do Processo Tributário* Ed. Forense, 2ª edição. Rio de Janeiro, 1997, p. 93). ao afirmar:

"(...) artigo 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio - e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como 'dies a quo' a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle, O artigo 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como 'dies a quo' não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado."

Negritamos

Ainda sobre o tema. assim se manifesta o professor Luciano Amaro (in *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. Saraiva, 1997, p. 342):

"(...) e o lançamento? Este - diz o Código Tributário Nacional - opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar-se em homologação do pagamento, se é isso que o Código parece ter querido dizer." (negrito da transcrição).

Negritamos

Portanto, tratando-se de tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a determinação do "*dies a quo*" para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos depende

da existência de pagamentos antecipados. Havendo pagamentos antecipados, trata-se de lançamento por homologação e a norma aplicável é a do art. 150 do CTN.

A inexistência do cumprimento da obrigação principal, ainda que se trate de tributo em que o contribuinte é obrigado a antecipar o pagamento, desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, inciso I. do Código Tributário Nacional. Neste caso não se aplica a regra do art. 150. pois não há o que homologar (pagamento).

Aplicável, ainda, a regra de contagem estatuída pelo art. 173,1, do CTN, na hipótese prevista no § 4º do art. 150 do CTN, *in fine* (ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

A tributação do imposto sobre a renda de pessoas físicas apesar de devido mensalmente, é apurado definitivamente na Declaração de Ajuste Anual.

O fato gerador do imposto ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário e os pagamentos efetuados mês a mês são considerados antecipações, sejam eles recolhimentos a título de carnê-leão, mensalão ou retenções na fonte.

O imposto de renda de pessoa física é um exemplo de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, somente se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, seriam destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

O art 10.1. da Lei n.º 8.134/90 determina que a base de cálculo do imposto apurado anualmente deve ser composta por todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-calendário, exceto os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte.

No caso do imposto sobre a renda de pessoas físicas, quando houver pagamentos antecipados a título de carnê-leão, imposto complementar* (mensalão) ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, o "*dies a quo*" da contagem do prazo decadencial para a Receita Federal do Brasil proceder ao lançamento tem início na data da ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do ano-calendário.

A interpretação da RFB sobre o tema já foi manifestada pela Cosit nas Soluções de Consulta Interna nº 16, de 15 de junho de 2003; nº 23, de 24 de agosto de 2004; e nº 26, de 1º de novembro de 2005.

Em todos estes instrumentos, o entendimento é claro no sentido de que havendo pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150 do CTN. Não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173.1, do mesmo Código.

Abaixo reproduzimos algumas das mencionadas consultas:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 26, de 01/11/2005

"O '*dies a quo*' da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano-calendário, e tendo havido antecipação do pagamento do imposto pelo recolhimento a título de "carnê-leão" ou "mensalão", ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, tem início na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário."

Solução de Consulta Interna Cosit nº 23, de 24 de agosto de 2004

Corre o prazo decadencial de o Fisco lançar o imposto de renda sobre a parcela do lucro inflacionário que deveria ter sido oferecida à tributação em cada exercício, a partir do:

- a) fato gerador, caso haja pagamento antecipado por parte de sujeito passivo (art. 150, § 4º, do CTN);
- b) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco poderia fazer o lançamento, caso não haja pagamento antecipado por parte do sujeito passivo (art. 173,1, do CTN).

No mesmo sentido também concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.671/2008, ao analisar a decadência das contribuições previdenciárias, conforme conclusões abaixo reproduzidas: a) (...)

- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadência! dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ verifica-se que a questão recebe o mesmo tratamento, conforme se verifica na ementa do Recurso Especial n.º 973.733 - SC (2007/0176994-0), que teve como relator o Ministro Luiz Fux, cujo acórdão foi submetido ao regime do artigo 543-C¹ do Código de Processo Civil, que foi introduzido pela Lei n.º 11.672/2008 (Recurso Repetitivo).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rei. Ministro Luiz

Fia, julgado em 13.12.2004, DJ28.02.2005).

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 decadência! 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

¹ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis 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 efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Diante de tudo o anteriormente exposto, pode-se concluir que:

a) o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas nos casos em que o contribuinte entrega a declaração de ajuste anual e efetua o recolhimento do saldo de imposto a pagar, ou recolhe carnê-leão, imposto suplementar (mensalão), ou ainda, sofre retenção de imposto de renda na fonte, este tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, e o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN;

c) as infrações de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, carnê-leão e omissão rendimentos recebidos acumuladamente - RRA são infrações de incidência autônoma, com tributação exclusiva na fonte, e que não se submetem ao ajuste na declaração de rendimentos anual;

Quanto a data do fato gerador da infração em análise, referido assunto não suscita mais dissídio junto ao CARF, conforme súmula n.º 38, vinculante, aprovada pela Portaria MF n.º 383, DOU de 14/07/2010:

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.

Encontra-se correta, portanto, a apuração mensal dos valores omitidos e a correspondente tributação dos mesmos com base na tabela progressiva anual à época.

No caso em análise, relativamente à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não tendo ocorrido antecipação do pagamento do imposto no ano-calendário de 2006, exercício 2007, conforme evidência a correspondente Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 3/5, o *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regência decadencial rege-se pelo preceito fixado pelo art. 173, I, do CTN.

Sendo assim, o termo de inicial do prazo decadencial para os fatos geradores do ano-calendário 2006 deu-se em 01/01/2008, com termo final em 31/12/2012.

O lançamento somente poderia ter sido efetuado depois que o Fisco tomasse conhecimento dos valores declarados pelo sujeito passivo, o que ocorre a partir de 1º de maio de cada ano.

Tendo a contribuinte sido cientificada do auto de infração em 31/03/2011

(AR de fls. 170). constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo legal, inclusive para os meses de janeiro à março de 2006. não havendo que se falar, portanto, em decadência.

Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem Não Identificada

A contribuinte disserta em sua peça impugnatória inúmeros motivos pelos quais o lançamento sobre depósitos bancários não poderia subsistir. Entretanto, estes não merecem acolhida pelas seguintes razões que a seguir passamos a descrever:

O lançamento com base em depósitos ou créditos bancários tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996 e alterações posteriores (Leis 9.481/97 e 10.637/2002).

A norma que embasou o lançamento assim dispõe acerca da presunção de omissão de rendimentos referente aos valores depositados em conta cuja origem não seja comprovada:

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 Lei nº9.481. 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.(Incluído 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

A partir de 01/01/97, data inicial de eficácia da Lei n.º 9.430/96 publicada no DOU de 30/12/1996, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos sempre que o titular ou titulares de conta mantida junto a instituição financeira, pessoa física ou jurídica, após regularmente intimado(s), não comprove(m) mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados/depositados por terceiros.

De acordo com o artigo 44 do Código Tributário Nacional, a tributação do imposto de renda pessoa física não se dá somente sobre rendimentos reais, mas também sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais exteriores indicativos de sua existência:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Negritamos

O vocábulo presumir significa, em síntese, pressupor, conjecturar, suspeitar, prever, imaginar, basear-se em probabilidade?

É a consequência que a lei tira de um fato conhecido para admitir um desconhecido. (*Orlando Gomes*). É o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável. (*Alfredo Augusto Becker*)³

As presunções jurídicas dividem-se em absolutas (*júris et jure*) e relativas (*júris tantum*).

" FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, p.57. ³ Idem, Ibidem, p. 59/60.

Denomina-se presunção absoluta (*júris et jure*) aquela em que a autoridade julgadora desconsidera qualquer prova sem sentido contrário. Trata-se de uma ficção legal. Por exemplo, de acordo com o artigo 3º, inciso I. do Código Civil Brasileiro, são absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil os menores de 16 anos. Existindo um menor com 15 anos de idade capaz de prover seu próprio sustento e responsável, mesmo assim será considerado incapaz nos termos da lei brasileira.

Em sentido diverso, a presunção relativa (*júris tantum*) é aquela em que os fatos apurados admitem prova em contrário ou contraprova. Como exemplo, citamos que em regência, se presume que o marido é o pai biológico dos filhos do casal: entretanto, existindo dúvidas, admite-se prova em contrário. Neste diapasão, o indivíduo interessado no reconhecimento de uma determinada situação de fato tem o ônus de provar o fato contrário presumido.

Pela leitura do artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996 resta claro que a presunção legal de renda caracterizada por depósitos/créditos bancários de origem não identificada é relativa.

É dever do contribuinte sujeito a procedimento fiscalizatório a comprovação da origem do numerário detectado em sua conta mantida junto à instituição financeira após regularmente intimado para este mister.

A comprovação de origem dos recursos financeiros deve ser compreendida como a apresentação pelo fiscalizado de documentação hábil e idônea que possa identificar, de maneira irrefutável, a procedência do crédito, o valor, à data e principalmente, a que título este foi efetuado por terceiros em benefício do interessado.

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

Em regia, é inaceitável em âmbito administrativo a comprovação feita de forma genérica, como por exemplo, a indicação de uma procedência com a finalidade de comprovar vários créditos em conta.

É incumbência da fiscalização da Receita Federal do Brasil comprovar a existência dos créditos (geralmente por meio de extratos bancários) e intimar o contribuinte a apresentar os esclarecimentos necessários com vistas a elidir a presunção que incide sobre os mesmos. No entanto, a comprovação da origem dos recursos é obrigação exclusiva do contribuinte.

Nesta linha de raciocínio também dispõe o Código de Processo Civil sobre o ônus da prova no Direito Brasileiro:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I-ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

A existência dos créditos em conta foi comprovada pela fiscalização através dos dados financeiros da contribuinte consubstanciados nos extratos anexados às fls. 06/151. Quanto a este fato a contribuinte não se insurge. A materialidade da infração restou comprovada. Portanto, não há presunção.

O que a autoridade fiscal presume, com base em lei e em razão da contribuinte não se desincumbir de seu ônus, foi que a natureza de tal fato, ou seja, àquele cuja ocorrência foi provada (existência de depósitos bancários) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Salientamos que há uma distinção entre presumir a ocorrência do fato e presumir a natureza de determinado fato.

Desta forma, ocorrendo as duas condições simultaneamente previstas pelo artigo de lei (crédito em conta e a não comprovação da origem), a sua consequência é a presunção pela autoridade fiscal de omissão de rendimentos.

Podemos asseverar que os depósitos bancários são utilizados como mecanismo de apuração de rendimentos presumidamente omitidos. Não são, *de per se*, objeto de tributação, mas sim, os rendimentos por ele representados.

Neste sentido, fica rechaçado o argumento que a autoridade lançadora não teria comprovado que o valor lançado não corresponderia "*a um acréscimo patrimonial*".

A constatação de que a autuada juntamente com seu esposo, também autuado em processo administrativo fiscal distinto, realizaram movimentação financeira em

descompasso com seus rendimentos declarados é indício razoável de possível sonegação fiscal mediante a conduta de omissão de rendimentos tributáveis, sendo, portanto, cabível à contribuinte a imputação da infração do artigo 42 e §º6 da Lei n.º 9.430 de 1996 quanto aos créditos remanescentes não comprovados.⁴

No tocante ao argumento da improcedência do lançamento com base no conteúdo da sumula n.º 182 do extinto TRF, o mesmo não merece guarida, posto que esta refere-se a momento histórico distinto e anterior a vigência da Lei n.º 9.430/96.

⁴ TRF 3 - transcrição de parte do Recurso em sentido estrito n.º 200561810067340 de 09/10/2007 – 1º Turma.

Ressalte-se que tanto a jurisprudência administrativa quanto a judicial já se manifestaram no sentido da caracterização como omissão de rendimentos os depósitos bancários de origem não comprovada:

Acórdão 102-49333 (Sessão de 09/10/2008) *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.

Resp 792812/RJ; RECURSO ESPECIAL 2005/0180117-9. Relator Ministro LUIZ FUX. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 13/03/2007 Data da Publicação: DJ 02.04.2007, p. 242.

IMPOSTO DE RENDA. AUTUAÇÃO COM BASE APENAS EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCARIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LC 105/01. INAPLICABILIDADE DA SUMULA 182/TFR.

1. A LC 105/01 expressamente prevê que o repasse de informações relativas à CPMF pelas instituições financeiras à Delegacia da Receita Federal, na forma do art. lie parágrafos da Lei 9.311/96, não constitui quebra de sigilo bancário.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que: "a exegese do art. 144, Iº do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e T da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005). 3. A teor do que dispõe o art 144,

1º do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, pelo que a LC n.º 105/2001, art. 6º, por envergar essa natureza, atinge fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior a sua vigência. 4. Tese inversa levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la. 5. Deveras, ressoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração. 6. Isto porque o sigilo bancário não tem conteúdo absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada, este sim, com força de natureza absoluta. Ele deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de

garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos. 7. Outrossim, é cediço que "É possível a aplicação imediata do art. 6º da LC n.º 105/2001, porquanto Trata de disposição meramente procedimental, sendo certo que, a teor do que dispõe o

art. 144, p. 1º, do CTN, revela-se possível o cruzamento dos dados obtidos com a arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos em face do que dispõe o art. 1º da Lei n.º 10.174/2001, que alterou a redação original do art. 11, p. 3º, da Lei n.º 9.311/96" (AgRgREsp 700.789/RS, Rei. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005). 8. Precedentes: REsp 701.996/RJ, Rei. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005; AgRgREsp 558.633/PR, Rei. Min. Francisco Falcão, DJ07/11/05; REsp 628.527/PR, Rei. Min. Eliana Calmon, DJ03/10/05.

9. Consectariamente, consoante assentado no Parecer do Ministério Público (fls. 272/274): "uma vez verificada a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual do ano calendário de 1992 (fls. 67/73) e os valores dos depósitos bancários em questão (fls. 15/30), por inferência lógica se cria uma presunção relativa de omissão de rendimentos, a qual pode ser afastada pela interessada mediante prova em contrário. "

10. A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante, sendo certo que, in casu: "houve processo administrativo, no qual a Autora apresentou a sua defesa, a impugnar o lançamento do IR lastreado na sua movimentação bancária, em valores aproximados a 1 milhão e meio de dólares (fls. 43/4). Segundo informe do relatório fiscal (fls. 40), a Autora recebeu numerário do Exterior, em conta CC5, em cheques nominativos e administrativos, supostamente oriundos de "um amigo estrangeiro residente no Líbano" (fls. 40). Na justificativa do Fisco (fls. 51), que manteve o lançamento, a tributação teve a sua causa eficiente assim descrita, verbis: "Inicialmente, deve-se chamar a atenção para o fato de que os depósitos bancários em questão estão

perfeitamente identificados, conforme cópias dos cheques de fls. 15/30, não havendo qualquer controvérsia a respeito da autenticidade dos mesmos. Além disso, deve-se observar que o objeto da tributação não são os depósitos bancários em si, mas a omissão de rendimentos representaria e exteriorizada por e/es."

Recurso especial provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Negritamos e Grifamos

Feitas essas considerações sobre a natureza do lançamento fiscal, notadamente quanto a seu aspecto jurídico, infere-se que com a impugnação apresentada a contribuinte não logrou êxito com comprovar a origem dos depósitos tributários remanescentes, com documentação hábil e idônea.

Os documentos de fls. 184/236 já foram apreciados pela autoridade lançadora durante a execução do procedimento fiscalizatório no espólio da autuada, e, inclusive, importaram em comprovação de parte dos créditos em contas mantidas junto à instituições financeiras.

Pa Alegação de Equiparação à Pessoa Jurídica

A autuada em extenso arrazoado propugna que a autoridade fiscal deixou de observar a realidade dos fatos, posto que nos exercícios fiscalizados o seu esposo exercia atividade na área da construção civil (empreitada), fazendo obras de edificação e reformas, além da compra e venda de imóveis, motivo pelo qual entende que deve ser procedido a equiparação à pessoa jurídica com fundamento no art. 150, n, do RIR/99, e conseqüente tributação mais favorável.

Argumenta, também, que o Sr. Sidney Pereira Lopes - CPF n.º 815.794.541-00 - constituiu uma pessoa jurídica com esta finalidade (*Sidney Construções e Incorporações Ltda - CNPJ n.º 08.777.731/0001-50*). não utilizando-se mais de sua pessoa física a partir do ano de 2008, sendo que os documentos anexados não deixam dúvidas, desde o procedimento fiscalizatório. quanto a atividade por ele exercida.

Em razão da natureza da atividade exercida pelo esposo da interessada, faz-se necessário identificar a forma de tributação dos valores recebidos, pois, de acordo com determinadas peculiaridades dos contratos de empreitada de construção civil, a pessoa física pode ou não ser equiparada à pessoa jurídica, ressaltando-se que na hipótese de ser equiparada, os rendimentos não seriam tributados na DIRPF.

Sobre a matéria, assim dispõe o art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda/RIR-1999 aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n- 1,706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I-as firmas individuais (Lein-4.506, de 1964, art. 41, § 1-, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços, Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei n- 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso IH, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei n-5.844, de 1943, art. alínea "b");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art, 6º, alínea "f");

Negritamos e Grifamos

Acerca da matéria em análise, inclusive com referência à ressalva contida no inciso VI do § 2º supra, o Parecer Normativo CST nº 25/1976 assim dispõe:

"1. Consultas várias vêm sendo formuladas por pessoas físicas que exercem a atividade de empreiteiros de obras, indagando quando e porque passam a ser consideradas pela legislação fiscal como empresas individuais e acerca das obrigações decorrentes da equiparação destas às pessoas jurídicas.

2. O vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75, dispõe que, para os efeitos do imposto sobre a renda, as empresas individuais ficam equiparadas às pessoas jurídicas, e conceitua as empresas individuais como:

a) as firmas individuais;

b) as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (art 100).

3. Assim, se o consulente, habitual e profissionalmente, executa obras por empreitada, com a venda de materiais ou o concurso de outros profissionais qualificados, é conceituado como empresa individual e equiparado a pessoa jurídica, dado que, em tal hipótese, é patente o fim especulativo de lucro, e o rendimento que auferir não mais decorre do próprio trabalho, e sim resulta da comercialização de bens ou da exploração de trabalho alheio. Ocorrendo esta equiparação, sujeita-se o contribuinte ao cumprimento das obrigações previstas no § 6º do art. 100 do Regulamento citado e de outras genericamente impostas às pessoas jurídicas.

4. Todavia, na hipótese da pessoa física explorar individualmente contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, os respectivos rendimentos classificar-se-ão na cédula D, conforme alínea f do art. 32 do aludido Regulamento, não havendo, assim, equiparação a pessoa jurídica, vedada no § 8º do mencionado art. 100. Por exploração individual da atividade, entende-se aquela feita sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados, nada impedindo, porém, a utilização de pessoal não qualificado para atendimento das tarefas de apoio necessárias à execução da obra. As deduções permitidas, os respectivos limites e a exigência de escrituração, neste caso, regem-se pelo art. 48 do Regulamento referido."

Com fundamento no Parecer acima reproduzido, especificamente o disposto no item 4. a pergunta n.º 234 do Perguntas e Respostas do IRPF, assim esclarece:

EQUIPARAÇÃO A EMPRESA INDIVIDUAL

234 — Quais as atividades exercidas por pessoas físicas que não a equiparam a empresa individual?

(...)

b) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados (PNCSTnº25, de 1976);

Negritamos e Grifamos

Observa-se que tanto a autuada quanto seu esposo estes em momento algum apresentaram qualquer termo contratual de prestação de serviços firmado as pessoas com as quais aquele alega que contratou seus serviços para edificação de casas e/ou reformas.

As "declarações"¹ apresentadas redigidas pelo Sr. Sidney não podem ser acolhidas por esta autoridade julgadora para o fim que se almeja, posto além de elaboradas de modo extemporâneo e casuístico, não comprovam a aquisição de materiais e à contratação de mão-de-obra especializada para a execução dos serviços contratados.

Trata-se, na verdade, de meros relatórios, sendo que não foi apresentado qualquer documentação que amparasse os fatos neles descritos.

Os elementos de prova devem acompanhar a defesa, na forma do art. 15 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

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

Argumentos desprovidos de provas não podem ser acatados, em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo tributário e a teor do art. 36 da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo o ônus da apresentação de prova hábil e idônea dos fatos que tenha alegado.

Nicola Framarino dei Malatesta afirmava que:

O convencimento não deve ser, por outros termos, fundados em apreciações subjetivas do juiz; deve ser tal, que os fatos e as provas submetidos ao seu juízo, se fossem submetidos à apreciação desinteressada de qualquer outra pessoa razoável, deveriam produzir, também nesta, a mesma convicção que o produziram no juiz. Este requisito, que eu creio importantíssimo, é o que eu chamo desociabilidade do convencimento.

Ademais, o procedimento adotado pelo esposo da interessada configura-se inaceitável subversão ao *princípio contábil da entidade*, aprovado pela Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, que assim dispõe em seu artigo 4º e parágrafo único:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto e pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único - O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Por este princípio, a contabilidade deve ter plena distinção e separação entre *pessoa física* e *pessoa jurídica*.

O patrimônio da empresa *já* se confunde com os dos seus sócios. Tampouco a informalidade pode ser usada como argumento para esquivar-se de cumprimento de obrigação tributária.

A contabilidade da empresa deve registrar somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio desta e não aos relacionados com o patrimônio particular de seus sócios, de outro modo. chegaríamos a absurdo do próprio sócio utilizar de sua conta de pessoa física para quitar despesas do próprio *pró labore* e efetuar pagamento de distribuição de lucros.

Portanto, ante a ocorrência do fato gerador presumido, acertadamente a autoridade administrativa efetuou o lançamento ora impugnado, mediante o procedimento fiscal estabelecido.

A equiparação pretendida não é possível, sendo que a questão de fato é a origem dos depósitos em contas não comprovados.

Da Nulidade do Lançamento Fiscal

Descabido qualquer pleito sobre a nulidade do procedimento em exame. A nulidade no processo administrativo fiscal é tratada pelos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, que dispõem:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo o Decreto 70.235/72 só é nulo o auto de infração que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 10. que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I— a qualificação do autuado;

II— o local, a data e a hora da lavratura;

III- a descrição do fato;

IV- a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V— a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados quando da lavramra do auto de infração todos os requisitos previstos no dispositivo acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos elencados no artigo 59 do Decreto 70.235/72, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente - Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

A contribuinte teve conhecimento da existência do procedimento fiscal, tendo sido concedido a mesma o mais amplo direito pela oportunidade de apresentai*, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentai* elidir a infração apurada pela fiscalização. Por fim, a contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 172/181.

Assim, tendo a autoridade lançadora agido com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, conclui-se pela validade do lançamento, não se vislumbrando no procedimento a ocorrência de vícios de ordem processual ou material que ensejem sua nulidade.

Pa Jurisprudência Administrativa. Efeitos.

Quanto aos julgados reproduzidos pela interessada em sua defesa, salientamos que as decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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, (*efeito inter partes*)

Diante de todo o anteriormente exposto, e considerando que o presente auto de infração foi lavrado com observância dos preceitos legais vigentes, voto no sentido julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO APRESENTADA, declarando a contribuinte devedora do crédito tributário.

No tocante às decisões administrativas apresentadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 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).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita