



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.000441/2005-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.278 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2020
Recorrente OLIVALDO BATISTA DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000, 2003

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte constante da Declaração de Ajuste Anual é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

IRPF. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CARNÊ-LEÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Imposto de renda recolhido à título de Carnê-Leão caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. CARÊNCIA DE PROVA DO FATO GERADOR. ÔNUS DA PROVA DO FISCO. NÃO COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO FEITO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: a) declarar a decadência para o ano-calendário 1999; e b) excluir a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física e a correspondente multa isolada por falta de recolhimento do carne-leão. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão apenas para declarar a decadência para o ano-calendário 1999.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

OLIVALDO BATISTA DA SILVA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão nº 06-20.423/2008, às e-fls. 86/92, que julgou procedente em parte o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da omissão de rendimentos recebidos do trabalho sem vínculo empregatício de pessoas físicas, compensação indevida do carne-leão e aplicação da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, em relação aos exercícios 2000 e 2003, conforme peça inaugural do feito, às fls. 60/67, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração lavrado nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de 07/03/2005 que é parte integrante do presente auto de infração.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CARNÊ-LEÃO

Glosa do Carnê-leão, pleiteado indevidamente conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de 07/03/2005 que é parte integrante do presente auto de infração.

MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNE-LEAO

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de 07/03/2005 e que é parte integrante do presente Auto de Infração.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **reduzindo o percentual da multa isolada para 50%**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 98/104, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, preliminarmente, pugna pela decretação da decadência nos moldes da Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal.

Em relação ao mérito, aduz o que segue:

(...)

Não tocante a alegação de impugnação parcial, tal não pode prosperar, pois na impugnação foi pedido o cancelamento do auto de infração, pelo que, via de consequência, a impugnação no tocante a compensação indevida de carnê-leão, em fato gerador em 31/12/2002, bem como a impugnação das multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, são pedidos decorrentes do principal ~ pois, em sendo reformada a decisão no tocante a cobrança do imposto, as multas decorrentes terão a mesma sorte, uma vez que o acessório segue a sorte do principal.

De qualquer forma, no documento de folhas 69, resta claro o pedido para anular totalmente o lançamento e não apenas alguns períodos de apuração.

No tocante ao alegado recebimento de honorários, o mesmo também não pode prosperar, pois não há qualquer prova nos autos do efetivo recebimento. As alegações de Pedro Luiz Borsato, de que havia pago honorários ao recorrente, não são verídicas pois, conforme exposto, o recorrente defendeu os interesses deste, em ação trabalhista, em razão de grau de amizade com o mesmo, bem como em razão deste ter-lhe indicado clientes para proposituras de ações semelhantes.

Suas alegações foram frágeis e desprovidas de meios probatórios, pois se tais fossem verdadeiras, e se realmente tivesse desembolsado os valores citados à título de honorários, não teria enviado alguns recibos "em branco" para que fossem pelo recorrente assinados a seu favor, vez que teria ele sido intimado e não teria os comprovantes para enviar a Receita Federal.

Às folhas 63, menciona a Auditora "conclui-se desta forma que". Não há base legal para suposições, totalmente despidas de suporte documental do efetivo recebimento. Veja que apesar da decisão pela omissão, não há qualquer documento nos autos comprovando o recebimento desses honorários.

Mera suposição, baseada tão somente em tabela de honorários sugerida pelo Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, e em guias de retirada, QUE NÃO FORAM DIRECIONADAS PARA O RECORRENTE, mas sim para o reclamante e para terceiros, não podem desencadear este procedimento fiscal, que beira perigosamente as

raias da arbitrariedade. Da mesma forma, não foi comprovada que a retirada em dinheiro, em percentuais, teria como destinatário o recorrente. A realidade é uma só. O RECORRENTE NÃO RECEBEU OS VALORES À ELE IMPUTADOS!.

Por fim, cumpre frisar que Pedro Luiz Borsato, afirmou o pagamento de tais valores ao recorrente, com óbvio interesse em reduzir o imposto à ele imputados pelo recebimento dos valores da ação trabalhista, conforme item 22 do V. Acórdão, sendo inclusive acatada a dedução dos alegados honorários.

(...)

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

DECADÊNCIA

A recorrente inova a lide ao pugnar pela decretação da decadência dos fatos geradores referentes ao ano-calendário de 1999, de acordo com o parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Tratando-se de matéria de ordem pública, transcende aos interesses das partes, não se operando a preclusão.

Pois bem. Trata-se, como visto, de crédito tributário referente aos anos-calendário 1999 e 2002.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é cediço que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de omissão de rendimentos, é complexivo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

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.

Ultrapassada e firmada a questão do fato gerador complexivo do imposto de renda pessoa física, a querela não se esgotou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas IRPF sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

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, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, 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 efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucidações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 1999. **Isso porque, a julgar pela declaração de ajuste do exercício 2000, ano base 1999, às e-fls. 47/51, foi recolhido o valor de R\$ 2.588,70 a título de Carnê-Leão, inclusive corroborado pelo demonstrativo de apuração da multa isolada (e-fl. 64), ou seja, modalidade de antecipação de pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Isto porque, independentemente do regime de tributação, seja ela ganho de capital, carnê-leão, irrf, ajuste, tudo diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, independentemente da modalidade, trata-se de pagamento referente ao IRPF, devendo ser considerada como antecipação de pagamento para efeitos da contagem do prazo decadencial.

Assim sendo, se o fato gerador se consumou no último instante do dia 31 de dezembro de 1999, o lançamento, relativamente a este ano-calendário, de onde se vê que o *dies a quo* do prazo decadencial foi o primeiro dia do ano de 2000 e o *dies ad quem*, o último dia do ano de 2004.

Portanto, de acordo com o § 4º do artigo 150 do CTN, resta fulminado os fatos geradores referente ao ano-calendário de 1999.

MÉRITO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Em suas razões de recurso, pretende o contribuinte seja reformada a decisão recorrida, a qual manteve a exigência em sua plenitude, aduzindo para tanto que a fiscalização

não logrou comprovar, com base em documentação hábil e idônea, as imputações fiscais, aos quais encontram-se fundadas em simples presunções, sem as devidas comprovações, as quais o Fisco está obrigado a demonstrar, sobretudo diante da ônus da prova de quem acusa.

Explicita sobre a falta de elementos consistentes e seguros que demonstrem ter o contribuinte recebido tais valores, ou seja, inexistente prova da omissão de rendimentos. Em outras palavras, alega não haver prova do fato gerador.

Como se observa, o contribuinte acaba por fazer uma mistura de mérito e preliminar de nulidade, arguindo, conjuntamente, questões mais voltadas à carência de fundamentação, falta de provas e ausência do fato gerador, razão pela qual contemplaremos ambas questões neste tópico.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito aduzidas pela autoridade lançadora, corroboradas pelo julgador recorrido, inconformismo do recorrente merece prosperar, encontrando guarida na legislação de regência e jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada os artigos 1º, 2º, 3º, §§ e 8º, da Lei nº 7.713/88, c/c artigos 1º a 2º da Lei nº 8.134/90 e art. 45 do RIR/1999, que contemplam a tributação dos rendimentos recebidos pela pessoa física, nos seguintes termos:

Lei nº 7.713/88

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 pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

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

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Lei nº 8.134/1990

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 pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

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.

[...]

RIR/1999

Art.45.São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

I-honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas

[...]

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

No entendimento deste relator, aludida providência (comprovação inequívoca do recebimento dos rendimentos pelo autuado) é indispensável à correção do lançamento, não logrou o Fisco a proceder, não comportando para tanto meros indícios, frágeis, diga-se de passagem.

No caso *sub examine*, o fato isolado de ter o contribuinte patrocinado a ação trabalhista do Sr. Pedro Luiz Borsato não teria o condão de justificar a tributação levada a efeito em seu desfavor.

Com efeito, desde o primeiro momento, ainda em sede de ação fiscal, o autuado defende não ter recebido nenhum valor decorrente da ação trabalhista patrocinada, razão pela qual caberia à fiscalização se aprofundar nos fatos e documentos pertinentes com o fito de comprovar cabalmente que tais importâncias são, verdadeiramente, de titularidade do contribuinte.

Na verdade, asseverou que o contribuinte por ser patrono da ação, seria beneficiário de valores, e daí **presumiu** a omissão de rendimentos, como se vê no trecho abaixo do relatório fiscal (fl. 69), *verbis*:

O mesmo ofício informa que a guia 490/2002 no valor de R\$ 74.086,51 foi sacada em 22/08/2002, que o Sr. Pedro Luis Borsato efetuou depósito de R\$ 59.043,99 em conta poupança em nome de Maria Sabaini Borsato e que o valor restante foi levantado por terceiro. Constata-se que R\$ 59.043,99 corresponde a 80% do total de R\$ 74.086,51 menos CPMF de 0,38%. Assim, conclui-se que a diferença de R\$ 14.817,30 (R\$ 74.086,51 menos R\$ 59.269,21) foi recebida por Olivaldo Batista da Silva a título de honorários advocatícios, correspondendo a 20% do total levantado.

Nota-se que o agente lançador se limitou a confrontar os dados inseridos no ofício da Caixa Econômica Federal, atestando somente que houve diferenças sacadas, olvidando-se que tais provas indiciárias não são suficientes a corroborar a pretensão fiscal.

Na hipótese dos autos, da análise dos documentos que instruem o processo, não se vislumbra o nome do contribuinte em nenhuma das operações mencionadas no ofício da instituição bancária. Não foram acostados aos autos documentos assinados pelo recorrente ou

mesmo fornecidos pela instituição, os quais indicassem o contribuinte, de modo efetivo e indubitável, como recebedor dos valores.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a identificação do sujeito passivo, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, tributar o real titular dos valores movimentados em contas bancárias, quando restar comprovada a interposição de pessoas. É o que determina o § 5º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, reforçando a tese de que é dever da autoridade fazendária comprovar, a partir de documentos hábeis e idôneos, a titularidade (o real beneficiário) das movimentações bancárias.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra **“Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”**, nos seguintes termos:

B) Dever de prova e “in dúbio contra fiscum

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...] (Xavier, Alberto – *Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005*) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.** (CARVALHO, Paulo de Barro. *Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SHOUERI, Luís Eduardo – coord. – Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860*) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal autuante dos fatos imputados aos contribuintes, sobretudo quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

[...]

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...] (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido. (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão n.º 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

Ademais, ocorre que a obrigação tributária decorre de lei (art. 97 do CTN e 150 da CF), não podendo por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa criar-se imposição fiscal, como fez a autoridade lançadora, bem como a DRJ em sua r. decisão.

Na esteira desse entendimento, por não haver prova suficiente do fato gerador, seja um cheque, recibo, contrato de prestação de serviços, transferência bancária etc, mister se faz reformar o Acórdão recorrido, de maneira a restabelecer a ordem legal no sentido de reconhecer a improcedência da omissão de rendimentos, uma vez que a autoridade lançadora não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, ser o autuado, de fato, a titular dos recursos, na forma que a legislação de regência exige.

No mesmo sentido, não merece prosperar a multa isolada decorrente do valor supostamente omitido.

MULTA ISOLADA E COMPENSAÇÃO INDEVIDA

Na impugnação o sujeito passivo nada argumenta a respeito sobre a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão e a compensação indevida do mesmo.

No recurso, aduz ter questionado a matéria ao pugnar ao final da impugnação pela decretação da improcedência total do feito e por ser decorrente da infração de omissão de rendimentos.

Sem razão o recorrente!

Primeiramente, vale mencionar que além da multa isolada aplicada com base na infração de omissão de rendimentos (essa excluída no tópico anterior), a autoridade constatou o recolhimento em outras competências, lançando a diferença, além do valor declarado e não recolhido.

Ademais, o recorrente tem o ônus da impugnação específica, devendo apresentar seus pontos de discordância e os motivos de fato e de direito, considerando não infirmada a matéria não expressamente tratada, conforme dispõe o inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972. **Caracterizando, *in casu*, a preclusão consumativa.**

Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão, uma vez que não foram suscitados por ocasião da apresentação da impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, senão vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nessa toada, não merece conhecimento a matéria suscitada em sede de recurso voluntário, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO** para decretar a decadência dos fatos geradores referente ao ano-calendário 1999 e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para tornar insubsistente a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física e a correspondente multa isolada por falta de recolhimento do carne-leão, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira