



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10245.001172/2005-02
Recurso nº 162.040 - Voluntário
Acórdão nº 2201-00.487 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2009
Matéria IRPF- Ex(s): 2001 a 2003
Recorrente CARLOS EDUARDO LEVISCHI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).
2. Decadência reconhecida em relação ao ano-calendário de 2000.

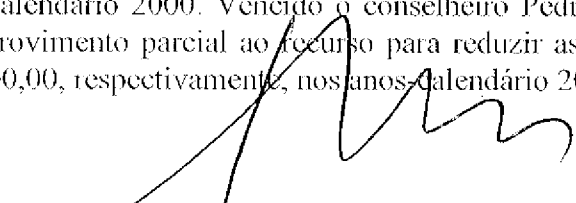
DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ORIGEM NÃO JUSTIFICADA - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS DEPÓSITOS INDIVIDUAIS DE VALOR IGUAL OU INFERIOR A DOZE MIL REAIS QUANDO A SOMA DESTES, NO ANO-CALENDÁRIO, NÃO ULTRAPASSE A OITENTA MIL REAIS

3. Exclui-se da base de cálculo da exigência constituída com base em depósitos bancários não justificados os créditos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), quando a soma destes, de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), não ultrapassar, no ano-calendário, ao valor de R\$ 80.000,00.
4. Nos casos em que a soma dos depósitos bancários com origem não comprovada não ultrapassar ao limite de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), no ano calendário, tributa-se apenas os de valores superior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

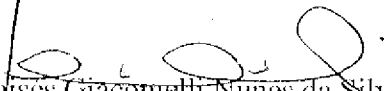
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, reconhecer a decadência no ano-calendário 2000. Vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir as bases de cálculos para R\$ 35.500,00 e R\$ 15 000,00, respectivamente, nos anos-calendário 2001 e 2002, nos termos do voto do Relator.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente



Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Foi lavrado contra o recorrente o auto de infração de fls. 149 e seguintes, notificado em 13/01/2006 (fl. 150 e 166), lhe imputando as seguintes infrações:

- a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 94.517,10;
- b) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, respectivamente nos valores de R\$ 114.079,00, R\$ 46.250,00 e R\$ 150.500,00.

A intimação para provar a origem dos depósitos bancários cuja lista consta das fls. 143 e 144, deu-se por edital (fl. 145 e 147).

A omissão de rendimentos de que trata o “item a” diz respeito aos valores recebidos da Companhia Energética de Roraima (fl. 132), no valor de R\$ 18.881,10, com retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte no montante de R\$ 4.110,00.

Também a este título, o recorrente recebeu do Departamento de Estradas e Rodagem de Roraima o valor de R\$ 75.636,00, com R\$ 12.019,20 de retenção de Imposto de Renda na Fonte (fl. 133).

A lista dos depósitos não justificados consta das fls. 136 e 137, onde se verifica que no ano de 2001 a soma dos depósitos de origem não comprovada não atingiu o montante de R\$ 80.000,00, existindo, todavia, dois depósitos de valor superior a R\$ 12.000,00, sendo um realizado em 05 de dezembro de 2001 (R\$ 20.000,00) e outro em 05 de dezembro de 2001 (R\$ 15.500,00).

Regulamente cientificado do auto de infração, de forma tempestiva, o recorrente apresentou impugnação sintetizada numa única folha (175), alegando:

- (i) que foi considerado como depósito efetuado em conta bancária os valores que ele sacou de um bando para depositar em outro;
- (ii) que foi considerado como renda não declarada um depósito feito em dois cheques de R\$ 50.000,00, que foram devolvidos sem provisão de fundos;
- (iii) que alguns dos depósitos são referentes às despesas de viagens efetuadas para o Departamento de Estradas e Rodagens/DER, quando exerceu a função de diretor-geral. Quanto a este item afirma que solicitou por diversas vezes os comprovantes ao citado departamento, mas que estes não lhes foram entregues visto que o referido órgão se encontrava em extinção e que os documentos referentes às despesas desembolsadas, como não poderia deixar de ser, foram entregues ao departamento.

O acórdão de fls. 180/189 julgou procedente o lançamento sendo que em relação aos crédito de R\$ 100.00,00, representado por dois cheques de R\$ 50.000,00, devolvidos sem provisão de fundos, a decisão recorrida está alicerçada no fundamento de que “o objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimento representada e exteriorizada pelo mesmo. Os depósitos bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.”

O recorrente foi notificado do acórdão em 19/07/2007 (fl. 194) e em 17/08/2007 ingressou com recurso de fls. 196 a 201, por meio do qual reitera as alegações articuladas quando da impugnação, destacando, ainda, que em relação aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica, estes já foram tributados conforme se vê das fls. 132 e 133 dos autos

É o relatório.



Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Da preliminar de decadência

No ano-calendário de 2000 o recorrente entregou declaração de ajuste anual em 30/04/2001, com imposto a pagar no valor devido no valor de R\$ 25.768,31, com R\$ 19.317,41 de IRRF. O saldo do imposto devido foi parcelado em seis vezes, conforme demonstra a declaração de ajuste anual de fl. 10. Assim, considerando que a notificação do lançamento deu-se em 13/01/2006 (fl. 150), de ofício, suscito e reconheço a decadência, o que faço com base nos fundamentos expostos a seguir:

Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis:"

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.

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do lançamento e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

I.a) Das modalidades de lançamento



O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexactidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determinar;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL, e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

⁴ 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.

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.



O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não foi realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído.* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁸, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O pagamento do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário. **O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum*

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que foi sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10-12-1997, DOU 11-12-1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14-11-1997, DOU 17-11-1997)

Art. 74. ...

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29-12-2003, DOU 30-12-2003 - Ed. Extra)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29-12-2003, DOU 30-12-2003 - Ed. Extra)

⁸ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

debeatur, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se foi o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁹ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte*. A jurisprudência da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição*.

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda. Como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses em que sequer se exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto? Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

⁹ Segunda Câmara Leal " . A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo" (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da . Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114)



A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “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**”. Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento

(...)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Nos fatos geradores complexivos, como é o caso deste processo, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consoma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário correspondente a este processo se encontra entre os tributos¹⁰ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹¹, encontra respaldo

¹⁰ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros

¹¹ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

"A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz,

no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição do crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação deu-se em 13/01/2006, **reconheço, de ofício, a decadência em relação ao ano-calendário de 2000.**

Do recurso em relação à exigência correspondente aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica

Em relação à alegação do recorrente da insubsistência da exigência contida no “item 001” do auto de infração, com base no argumento de que os documentos de fls. 132 e 133 comprovam de que o imposto já foi pago em virtude da retenção na fonte, para os Conselheiros venho a colocar o seguinte quadro:

Ano	Rendimentos	IRRF 27,5%	Total imposto devido	Parcela a deduzir	Saldo remanescente a pagar
2001	Recebidos PJ 94.517,19 {18.881,10 (-fl 132) + 75.636 (fl 133)}	16.129,20**	34.390,95	4.320,00	18.261,75*** (34.390,95 – 16.129,20 = 18.261,75)
	Depósito bancário R\$ 46.250,00				

*O valor de R\$ 140.767,10 corresponde à soma dos rendimentos recebidos de PJ, mais os depósitos bancários.

** Os R\$ 16.129,20 correspondem à soma dos valores de IRRF, conforme documentos de fls. 132 e 133.

*** O Saldo do imposto remanescente corresponde ao montante do imposto devido, menos o IRRF.

O quadro acima demonstra que o imposto de renda retido na fonte foi considerado quando do cálculo do imposto devido. Em outras palavras, se considerarmos que o total dos rendimentos no ano-calendário de 2001 foi de R\$ 140.767,10, o valor a ser exigido seria de R\$ 34.390,95. No entanto, por já ter sido retido na fonte o valor de R\$ 16.129,20, está se exigindo apenas o saldo de R\$ 18.261,75, conforme demonstrado no quadro acima.

Pelos fundamentos expostos, nego provimento ao recurso em relação à exigência correspondente aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica, especificada no “item 001” do auto de infração.

por protraí indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173; o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado” (In: Limitares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

Da exigência com base em depósito bancário cuja origem não foi comprovada

Ao disciplinar a exigência de crédito tributário a partir da presunção de depósitos bancários de origem não comprovada, o legislador estabeleceu os seguintes requisitos:

- a) Que a exigência somente poderia ser feita com base em depósitos não justificados (caput do artigo 42);
- b) Que não integrariam os depósitos de origem não justificadas os seguintes casos (art. 42, § 3º):
 - transferência entre contas da mesma pessoa física ou jurídica (inciso I, do § 3º, do art. 42)
 - depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00, cuja soma não ultrapasse, no ano-calendário, a R\$ 80.000,00 (inciso II, do § 3º, do art. 42).

No processo de interpretação das normas jurídicas os parágrafos devem ser interpretados levando em consideração o “caput” do artigo e os incisos ao que dispõe o parágrafo no qual está inserido. O caput do artigo 42 diz respeito aos depósitos cuja origem não foi comprovada. Assim, em relação aos valores comprovados não há o que se falar quando se analisa as disposições constantes no § 3º, incisos I e II, do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

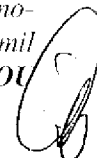
Ninguém coloca dúvida, por exemplo, que o § 3º, I, do artigo 42 manda excluir da base de cálculo dos depósitos bancários não justificados os oriundos de transferência de contas entre o mesmo titular. No entanto, é necessário que se tenha presente que esta norma contém um segundo inciso que também determina que se desconsidere, dos valores não justificados, aqueles inferiores a R\$ 12.000,00, cuja soma, destes inferiores a R\$ 12.000,00 e não justificados, não ultrapasse a R\$ 80.000,00 no ano-calendário. É este o sentido do artigo 42, § 3º, a seguir transcrito:

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.

§ 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) (Ver artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13.08.1997, DOU



14.08.1997, que altera os valores deste dispositivo para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente).

A propósito do assunto, no passado fiz as seguintes reflexões e considerações que cito a seguir, como fundamentos da minha decisão:

Ao fazer as exclusões acima referida entendo que ao aprovar o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecendo que se presume omissão de rendimentos os depósitos bancários cuja origem dos recursos utilizados nessas operações não forem comprovadas mediante documentação hábil, o legislador tinha ciência de que não podia exigir documentação para toda e qualquer operação. Nenhuma pessoa física, em condições de normalidade, sem estar obrigada a ter escrituração contábil, possui documentação correspondente a cada transação que faz. Estabelecer exigência deste nível é exigir aquilo que a pessoa normal não consegue cumprir. Tal situação, se adotada, violaria preceito fundamental identificado pela exigência de algo que não pode ser cumprido pelas pessoas normais. (...)

Tendo por norte que só se pode criar norma cuja ação ou omissão nela prevista possa ser cumprida pelo homem médio. Não foi sem motivo que o legislador, no artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, em relação às pessoas físicas, desconsiderou os depósitos bancários de valor individual igual ou inferior a mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de doze mil reais. Entenderam os representantes do povo que não pode se exigir das pessoas documentação relacionada aos depósitos bancários de valor individual igual ou inferior a mil reais, até o limite de doze mil reais por ano. Imaginar que alguém que movimentasse até doze mil reais por ano, com depósitos de valor igual ou inferior a mil reais tivesse obrigado a ter documentação correspondente seria ignorar a realidade da vida, da qual o Direito não pode se afastar. O Direito, como fruto da sociedade que o produziu, não pode se divorciar da realidade e do meio em que está inserido.

*Quis o legislador dispensar de justificativa, por meio de documentos, todo e qualquer depósito bancário de valor igual ou inferior a mil reais, até o limite de doze mil reais ano. **Criou-se uma espécie de isenção/desobrigação para não se presumir omissão de rendimentos os depósitos de valor igual ou inferior a doze mil reais, até o limite de doze mil reais ano.***

Em face da isenção/desobrigação de que trata o artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, o titular da conta não está obrigado a comprovar a origem dos depósitos bancários de valor igual ou inferior a mil reais, desde que a soma não ultrapasse a doze mil reais ano.

Antes de analisar a alteração, pelo artigo 4º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, dos valores de que trata o § 3º, II, do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, a interpretação que faço é a de que em existindo depósito em conta bancária de valor superior a mil reais, sem que o contribuinte justifique sua origem, a presunção feita pelo legislador é que se trata de omissão de rendimentos, devendo ser tributado como receita

Ainda que o contribuinte tenha um único depósito de valor superior a mil reais, sem atingir movimentação financeira anual de doze mil reais, tal depósito, e somente este, deve ser tributado. A razão de que a tributação recai somente em relação ao depósito de valor superior a mil reais decorre da circunstância de não estar o titular da conta obrigado a fazer prova em relação à origem dos recursos de valor igual ou inferior mil reais, observado o limite anual de doze mil reais

()

Por fim, observo que após ter sido aprovada a Lei nº 9.430, de 1996, estabelecendo que não se presume, no caso de pessoa física, omissão de rendimentos os depósitos de valor individual igual ou inferior a mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de doze mil reais, o legislador, atento às peculiaridades e circunstâncias da vida real, por meio do artigo 4º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, elevou os valores previstos no artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, para doze mil reais, no caso dos depósitos individuais, com limite de oitenta mil reais durante o ano-calendário.

Assim, com base nos fundamentos acima expostos, a exigência do imposto de renda feita com base na presunção de rendimentos caracterizada por depósitos bancários tem como base de cálculo os valores individuais superiores a doze mil reais, desde que o montante destes depósitos inferiores a doze mil reais não ultrapasse, no ano calendário, ao limite de R\$ 80.000,00

Fixadas as premissas acerca da exigência com base em depósitos bancários de origem não comprovada, passo ao exame da alegação do recorrente de que o depósito bancário de R\$ 100.000,00, representado por dois cheques de R\$ 50.000,00, foi devolvido sem provisão de fundos.

No dia 13/12/2002 o sujeito passivo iniciou com saldo devedor em sua conta bancária junto ao Banco do Brasil de R\$ 6.503,78. Neste dia, realizou dois depósitos em cheque, no valor de R\$ 50.000,00 cada, ambos bloqueados por um dia.

Após o movimento do dia 13/12/2002, os movimentos seguintes registrados na conta ocorreram no dia 16/12/2002 onde se verifica o desbloqueio do valor de R\$100.000,00, correspondente ao crédito feito no dia 13/12/2002. No entanto, concomitantemente, no dia 16/12/2002 está registrada a devolução dos dois cheques de R\$ 50.000,00 cada. Assim, o crédito de R\$ 100.000,00, considerado na planilha de fl. 144 não se efetivou. Isto tanto é verdadeiro que no dia 13/12/2002 o saldo devedor na conta do recorrente era de R\$ 6.503,68, valor este que continuou em 16/12/2002, após a devolução dos dois cheques que compuseram o depósito de R\$ 100.000,00, objeto de lançamento.

O auto de infração (item 002) trata especificamente da exigência constituída com base em depósito bancário com origem não comprovada. Devolvidos os cheques por insuficiência de fundos, o suposto rendimento caracterizado com base em depósitos bancários não se efetivou. Não subsiste o argumento de que “o objeto da tributação não foi o depósito bancário em si”, pois caso o objeto da tributação não fosse o depósito bancário em si, a exigência não poderia se dar com base no artigo 42, caput, da Lei nº 9.430.



Pelos fundamentos acima, excluo da base de cálculo da tributação, no ano-calendário de 2002, o valor de R\$ 100.000,00 caracterizado pelos dois cheques de R\$ 50.000,00, depositados no dia 13/12/2001.

Quanto a alegação de que os demais depósitos não justificados foram objeto de restituição de despesas que o recorrente suportou no desempenho de suas atividades, sendo reembolsados pelo empregador, tal assertiva não encontra verossimilhança nos autos, e isto se dá não só pela inexistência de prova, mas, especialmente, porque os depósitos bancários no ano-calendário de 2001 e 2002, não atingidos pela decadência são em valores exatos, o que descaracteriza tratar-se de desembolso de despesa.

Da exclusão dos depósitos bancários não justificados de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00 cuja soma destes não ultrapasse, no ano-calendário, a R\$ 80.000,00

No ano-calendário de 2001, a soma os depósitos bancários com origem não comprovada é de R\$ 46.250,00, sendo que dentre estes apenas os valores creditado em 05/11/2001 (R\$ 20.000,00) e 05/12/2001 (R\$ 15.500,00) ultrapassam aos R\$ 12.000,00.

No ano-calendário de 2002, com a exclusão dos dois cheques de R\$ 50.000,00 por insuficiência de fundos, o único depósito superior a R\$ 12.000,00 foi o que efetivou em 26/02/2002, no montante de R\$ 15.000,00.

Conforme já exposto no decorrer deste voto, nos termos do § 3º, II, do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, para efeito de determinação da receita omitida não serão considerados, no caso de pessoa física, os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00. Assim, como já demonstrado neste voto, para efeitos da exigência com base na presunção de que trata o artigo 42 “caput” da Lei nº 9.430, de 1996, permanecem somente os depósitos de R\$ 20.000,00 em 05/11/2001, R\$ 15.500,00 em 05/12/2001 e R\$ 15.000,00 em 26/02/2002.

Isso posto, dou parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência em relação ao ano-calendário de 2000 e para reduzir a base de cálculo da exigência com base em depósito bancário não justificado para R\$ 35.500,00 no ano-calendário de 2001 e R\$ 15.000,00, no ano-calendário de 2002.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva