MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10280.000059/2005-75
Recurso nº : 146.767 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Interessada : DAMARES FONSECA CARNEIRO
Sessão de : 22 de fevereiro de 2005
Acórdão nº : 102-47.379

DECADÊNCIA - DEPÓSITO BANCÁRIO - Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática do lançamento denominada por homologação.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 2ª TURMA da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BELÉM/PA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que provê o recurso.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (Suplente convocado), ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

Processo nº : 10280.000059/2005-75
Acórdão nº : 102-47.379

Recurso nº : 146.767
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ em BELÉM - PA

RELATÓRIO

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém/PA recorre de ofício, a este Conselho, de sua Decisão unânime (fls. 319 a 324 – Acórdão nº 3.743, de 07/03/2005), que considerou improcedente o lançamento às fls. 251 a 257, nos termos do art. 34 do Decreto 70.235/72, com as alterações introduzidas pela lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 375/2001.

O referido lançamento exige imposto de renda no montante de R$4.138.333,53, multa qualificada de 150% e juros de mora, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou, mediante a apresentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Cientificada da exigência tributária por via postal, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 259, a contribuinte apresenta sua impugnação de fls. 260/289, onde traz os seguintes argumentos de defesa:

a) informa que os valores cobrados, decorrentes da compra e venda de imóveis são indevidos, em razão da base da depreciação dos bens ser zero;

b) descreve os fatos ocorridos com as transações imobiliárias, cujos valores estão informados na Declaração de Ajuste Anual correspondente, para informar que não há qualquer irregularidade ou simulação de venda;

c) inexiste ganho de capital na venda dos imóveis pelo decurso de prazo entre a aquisição e a venda;

d) faz um relato sobre diversos fatos trazidos pela fiscalização, mencionando inclusive que o Banco Central do Brasil, através do Sisbacen, não registrou ingresso de moeda estrangeira no ano de 1998 em seu favor;

e) houve cerceamento do direito de defesa em face da imprecisão do enquadramento da infração tributária;

f) não pode meramente o fisco acusar, deve fazer a autuação com fundamento, segurança e observância do princípio da legalidade;

g) decaiu o direito da Fazenda Nacional de lançar o presente crédito tributário, por ser o Imposto de Renda lançamento por homologação;

h) não pode a legislação tributária desconstituir definições do Direito Privado, conforme art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN);

i) é ilegal a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 104, de 2001, por ferir o princípio da irretroatividade das leis;

j) é inconstitucional a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau considerou improcedente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
> Exercício: 1999
> Ementa: DECADÊNCIA. Para o IRPF, o fato gerador do imposto sobre dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, quando se constata que o sujeito passivo sofreu retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolheu o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carnê-Leão.
> Lançamento Improcedente"

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso foi interposto pela própria instância julgadora *a quo* em face da exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite de R$ 500.000,00.

A 2ª Turma da DRJ/Belém – PA, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento, posto que atingido pela decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Eis os fundamentos declinados:

> "6- O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no, a seguir transcrito, art. 173:
>
> "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.*"
>
> 7- De disposição expressa de lei decorre, portanto, o estabelecimento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário, que, como regra geral, está bem definido no inciso I do transcrito artigo 173.
>
> 8- Todavia, considerando que, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição as disposições

contidas no art. 150 desse Código, em especial, o seu parágrafo 4º, que estabelece, *ipsis litteris* :

"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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 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."

9- Observe-se pois que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente.

10- Dessa forma, considerando ser prerrogativa da administração o lançamento dos créditos tributários, conforme dispõe o já declinado art. 142 do CTN, resta excluída a possibilidade de denominarem-se auto lançamento os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na declaração e apuração dos tributos homologatórios. Assim, entende-se que a homologação efetuada pela autoridade fiscal pode recair tão somente sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, eis que o lançamento propriamente dito carece ainda de formalidade legal, indispensável à sua caracterização e, ressalte-se, é no mínimo inadequado falar em homologação de ato cuja prática é de competência privativa da própria autoridade homologadora.

11- Conjugada tal ilação com o disposto no art. 150 do CTN, temos que somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

12- Pretendesse nosso Código Tributário um alcance extensivo para a condição de satisfação do direito da Fazenda Pública de constituir seus créditos na modalidade do lançamento por homologação, não teria eleito o pagamento como referencial da hipótese tipificada no mencionado art. 150. Teria ele simplesmente se valido da generalidade da expressão: *"antecipar a extinção do tributo devido ou declinar sua*

exclusão nas hipóteses em que esta se opere", em substituição à expressão *"antecipar o pagamento"* , cujo alcance é muito restrito no âmbito do próprio CTN, não admitindo interpretação mais elástica que lhe atribua, por analogia, sentido capaz de incorporar qualquer outra modalidade de satisfação, permanente ou transitória, do crédito tributário, tal como, entre outras, a isenção ou a suspensão da exigibilidade dos tributos.

13- No caso específico do IRPF, o fato gerador do imposto sobre dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário. Por outro lado, o obrigado sofre retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolhe o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

14- Nesse passo, visto que o fato gerador do IRPF só se completa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, e que as retenções efetuadas pela fonte pagadora no curso do ano-calendário caracterizam-se como pagamentos antecipados. Sob tal perspectiva, a extinção do crédito tributário deu-se pelo pagamento, segundo disposição expressa do § 1º do art. 150 do CTN, sob condição resolutória de ulterior verificação da exatidão do crédito tributário recolhido (homologação).

15- Para o ano-calendário de 1998, o prazo qüinqüenal para constituição de crédito tributário exauriu-se em 31 de dezembro de 2003. Assim, está decaído o crédito tributário constituído em dezembro de 2004, objeto do auto de infração aqui em exame, não cabendo qualquer análise de mérito ou outras alegações suscitadas pelo litigante em face da prejudicial da decadência acima explanada.

16- Registre-se ainda que não se consegue vislumbrar qualquer uma figuras jurídicas de que trata o art. 150, § 4º do CTN, para que se pudesse em um prazo mais alargado de constituição do lançamento de ofício.

17- Do exposto, voto no sentido de julgar o lançamento improcedente."

A decisão acima transcrita está em consonância com a jurisprudência deste Colegiado, mormente quanto à necessidade de comprovação do evidente intuito de fraude (sequer houve tal afirmação na Descrição dos Fatos), condição para a aplicação da multa qualificada do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, bem assim para obstar a homologação do lançamento, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Parece-me evidente que o procedimento de fiscalização que antecedeu a lavratura do auto de infração de fls. 251/255, pelos termos de intimação e elementos de prova colacionados, objetivava a comprovar ilícito fiscal diverso do que concluiu

(omissão de rendimento por depósito bancário sem origem comprovada, com regência no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Descuidou-se, talvez por isso, da indicação individual dos depósitos bancários não comprovados, condição necessária para que estes, por presunção, caracterizem omissões de rendimentos. Também a consolidação mensal dos valores depositados e não comprovados, nos termos do §§ 1º e 4º do artigo mencionado e da IN SRF 246/2002, não foi demonstrada. 0 § 2º da referida norma impõe que 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. Esta circunstância se verifica, no presente caso, quando, ao final da descrição dos fatos (fl. 253), informa-se a tributação como depósitos bancários sem origem comprovada de valores declarados pela contribuinte relativo a alienações de imóveis.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e pagar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista", foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

> "(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.
>
> A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

> O fato de eventualmente inocorrer a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).
>
> Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter *concluído que não há o que pagar.*"

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio do pagamento espontâneo ou obrigatório, o imposto que será apurado em definitivo quando encerramento do ano-calendário (31/12/1998). É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (compexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. Não seria correta, portanto, a afirmação de que o IRPF possui como data de ocorrência do fato gerador o último dia de cada mês e o termo inicial de contagem da decadência o 1º dia útil do mês seguinte. As omissões ocorridas durante os meses do ano comportam-se, no presente caso, no fato gerador concluído no último dia do ano-calendário de 1998.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, que transitaram pela conta bancária do recorrente, nos meses de janeiro a dezembro de 1998, deve ser apurada, portanto, em base mensal – como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas – em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.383/1991 e 9.430/1996, e tributadas na declaração de ajuste anual, pois não se pode presumir a natureza da fonte ou o regime de tributação dos numerários depositados.

Neste sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos:

> "Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte,

regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

(...)

Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época."

Desta forma, quando cientificado do lançamento em exame (30/12/2004), já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998, devido ao transcurso in albis do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN.

Em face ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS