



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10283.002229/2003-64
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.642 – 2ª Turma
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FIRMINO PINTO DE OLIVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. SALDO A PAGAR NA DIRPF. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de recolhimentos antecipados, constatados a partir do saldo de imposto a pagar constante da Declaração de Ajuste Anual, apropriado por ocasião da apuração do crédito, 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 Códex 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 n° 973.733/SC.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA MENSAL. NÃO APLICABILIDADE. FATO GERADOR COMPLEXIVO. SÚMULA.

De conformidade com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, inclusive objeto da Súmula CARF n° 38, a qual é de observância obrigatória pelos julgadores administrativos, o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, exigido a partir da omissão de rendimentos apurada no lançamento fiscal, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, contando-se o prazo decadencial para constituição do crédito tributário a partir daquela data.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial da procuradoria e dar-lhe provimento parcial, somente para afastar a decadência do período de janeiro a março de 1998, devendo o processo ser remetido para a Câmara/Turma recorrida para análise das demais alegações recursais, exclusivamente para aquelas competências.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 11/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

FIRMINO PINTO DE OLIVEIRA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 25/04/2003, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da omissão de rendimentos constatada a partir das infrações abaixo apontadas, em relação aos anos-calendário 1997 a 2000, conforme peça inaugural do feito, às fls. 114/129, e demais documentos que instruem o processo, senão vejamos:

001 – Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas – Fato Gerador: 30/09/1999;

002 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Anos-calendário 1997 e 1998 – Com aplicação de Multa Qualificada;

003 – Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa – Fato Gerador: 31/10/1998 – Com aplicação de Multa Qualificada;

004 – Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada – Anos-calendário 1997 a 2000 – Com aplicação de Multa Qualificada;

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 2ª Turma da DRJ em Belém/PA, consubstanciada no Acórdão nº 3.082/2004, às fls. 174/193, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, afastando a multa qualificada, a Egrégia 6ª Câmara, em 20/09/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 106-15.816, sintetizados na seguinte ementa:

“RECURSO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS DE PESSOA JURÍDICA - A tributação independe da denominação e da forma de percepção dos rendimentos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

MULTA QUALIFICADA. A falta de configuração de dolo autoriza a redução do percentual da multa de 150% para 75%.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - A lei autoriza o lançamento de ofício, entre outras, nas hipóteses de falta de declaração de ajuste anual, declaração inexata e falta ou pagamento a menor de imposto. Na hipótese de declaração inexata, cabe ao Fisco apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as normas específicas para o lançamento de ofício.

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL - Comprovado o ganho de capital o contribuinte fica obrigado ao recolhimento do imposto, ainda que o registro da operação seja em data posterior.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, quando o

titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida. Recurso parcialmente provido.”

Irresignada, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, às fls. 337/349, com arrimo no artigo 5º, inciso II, do então Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado legislação de regência, bem como entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, qual seja, termo de início da contagem do prazo decadencial, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Sustenta que a jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos nºs 104-21.399 e 105-14.610, ora adotado como paradigma, corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, impõe que a aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, estaria dispondo sobre prazo para o ato de “homologação” de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento, em relação à alienação de bem e seu consequente ganho de capital, como restou devidamente consignado nos autos, não há o que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

A corroborar seu entendimento, infere que adotando-se o artigo 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial começaria a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, não se cogitando, portanto, na decadência acolhida pela Câmara recorrida.

Relativamente à data da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento decorrente de omissão de rendimentos de pessoas físicas, sobretudo caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, assevera que é complexo, operando-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, ao contrário do que restou assentado pelo Colegiado recorrido, o qual admitiu o fato gerador mensal para efeito da contagem do prazo decadencial.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação os Acórdãos nºs CSRF/04.00.092 e 104-21.652, contemplando a tese encimada, no sentido da ocorrência do fato gerador complexo para o imposto de renda das pessoas físicas.

Pugna pela adoção do fato gerador complexo, o que afasta a decadência mensal acolhida no Acórdão guerreado, ainda que se admita o prazo inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 6ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o decisório recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos Acórdãos paradigmas, conforme Despacho nº 106-170/2006, às fls. 358/361.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 377/380, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 395/401, reiterando as alegações do recurso voluntário quanto à pretensa improcedência do feito, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada, tendo em vista a negativa de admissibilidade da peça recursal, em face da ausência de comprovação da divergência jurisprudencial argüida, consoante se positiva do Despacho nº DDC106149222- 381/2008, às fls. 406/410, da lavra da Presidente da então 6ª Câmara do 1ª Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo nos dispositivos transcritos na peça vestibular do feito, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da omissão de rendimentos constatada a partir das infrações abaixo apontadas, em relação aos anos-calendário 1997 a 2000, como segue:

001 – Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas – Fato Gerador: 30/09/1999;

002 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Anos-calendário 1997 e 1998 – Com aplicação de Multa Qualificada;

003 – Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa – Fato Gerador: 31/10/1998 – Com aplicação de Multa Qualificada;

004 – Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada – Anos-calendário 1997 a 2000 – Com aplicação de Multa Qualificada;

Interposta impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância decretou a procedência parcial do feito, nos termos do Acórdão nº 3.082/2004, às fls. 174/193, da 2ª Turma da DRJ em Belém/PA, afastando a tributação de parte dos valores lançados, bem como desqualificando a multa de 150% aplicada.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, acolhendo a preliminar de decadência arguida, adotando o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, contando-se mensalmente, restando decaído parcialmente o crédito tributário.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência e a jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, a propósito das mesmas matérias, quais sejam, data do ocorrência do fato gerador e termo inicial do prazo decadencial, impondo seja conhecida a peça recursal.

DO PRAZO DECADENCIAL INSCRITO NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, sustentando que a jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos nºs 104-21.399 e 105-14.610, ora adotado como paradigma, corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça,

impõe que a aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, por entender que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, estaria dispondo sobre prazo para o ato de “homologação” de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento, em relação à alienação de bem e seu consequente ganho de capital, como restou devidamente consignado nos autos, não há o que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

A corroborar seu entendimento, infere que adotando-se o artigo 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial começaria a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, não se cogitando, portanto, na decadência acolhida pela Câmara recorrida.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido, **nesta matéria**, em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

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. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Código 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 autolancamento 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 à 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 62-A), 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 543-C,

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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 543-C, 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 à 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.

Entretantes, 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 elucubrações 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 1997, a partir da constatação da existência de saldo de imposto a pagar apurado na Declaração de Ajuste Anual - 1997, às fls. 04/05, devidamente pago, como se extrai do "Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física", de fl. 124, onde fora deduzido aludida importância valor do crédito lançado.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento -, **fato relevante para a aplicação do instituto da decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar**, é de se manter a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **25/04/2003**, com a devida ciência do contribuinte constante da folha de rosto do Auto de Infração, de fl. 114, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente ao fato gerador ocorrido em **31/12/1997**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja mantida a improcedência parcial do feito.

Em tempo, quanto ao período de janeiro a março de 1998, igualmente, decretado decadente pela decisão recorrida, passaremos a contemplar adiante.

DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - COMPLEXIVO

Relativamente à data da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento decorrente de omissão de rendimentos de pessoas físicas, sobretudo caracterizada, em parte, por depósitos bancários de origem não comprovada, assevera a recorrente que é complexivo, operando-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, ao contrário do que restou assentado pelo Colegiado recorrido, o qual admitiu o fato gerador mensal para efeito da contagem do prazo decadencial.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação os Acórdãos nºs CSRF/04.00.092 e 104-21.652, contemplando a tese encimada, no sentido da ocorrência do fato gerador complexivo para o imposto de renda das pessoas físicas.

Pugna pela adoção do fato gerador complexivo, o que afasta a decadência mensal acolhida no Acórdão guerreado, ainda que se admita o prazo inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, inobstante as sempre bem fundamentadas razões de direito do ilustre Conselheiro relator, apresenta-se em descompasso com o entendimento consolidado no âmbito administrativo, inclusive objeto de Súmula, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada, em parte, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o qual contempla a caracterização de omissão de rendimentos e/ou receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, *in verbis*:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

[...]”

Afora a vasta discussão a respeito do tema, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, especialmente em seu artigo 42, a movimentação bancária dos contribuintes, pessoa física ou jurídica, passou a ser presumidamente considerada omissão de rendimentos ou de receitas se aqueles não comprovassem a origem dos recursos transitados em suas contas correntes.

Entrementes, a presunção legal encimada não afastou totalmente a celeuma que permeia a tributação de depósitos bancários de origem não comprovada. Com efeito, uma vez consolidado o entendimento suso mencionado, a controvérsia centrou-se no prazo decadencial a ser aplicado nestes casos.

Em que pese à hipótese contemplada nos autos não tratar exclusivamente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o mesmo entendimento adotado para a contagem do prazo decadencial levado a efeito naqueles casos deve ser admitido no presente, consoante jurisprudência firme a mansa neste sentido, senão vejamos.

Destarte, enquanto parte da jurisprudência defende que o fato gerador de aludido imposto se perfez mensalmente, na medida em que ocorrem os depósitos, entendimento compartilhado por este Conselheiro, outra banda dos julgadores administrativos firmaram o posicionamento de que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de depósitos bancários de origem não comprovada, é complexivo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Aliás, referida matéria fora objeto de proposta de Súmula, que veio a ser aprovada pelo Pleno da CSRF, em Sessão realizada em 08/12/2009, afastando definitivamente qualquer discussão quanto ao assunto, conforme se extrai do seguinte Enunciado:

“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.”

Assim, despiciendas maiores elucubrações quanto ao tema, tendo em vista que a jurisprudência consolidada neste Egrégio Conselho oferece guarida ao pleito da Fazenda Nacional, consoante Súmula CARF nº 38 encimada, a qual, segundo o artigo 72, § 4º do Regimento Interno do CARF, é resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, e de aplicação obrigatória por este Conselho, inexistindo razão para maiores discussões nos presentes autos.

Partindo-se da mesma premissa, igualmente, para os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e outros, o fato gerador a ser admitido é complexivo, ou seja, objeto de antecipações no decorrer do ano-calendário, mas somente ajustado por ocasião da entrega da Declaração do Imposto de Renda no ano subsequente, ocorrendo, portanto, o fato gerador em 31 de dezembro do respectivo ano.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade o nobre Conselheiro José Raimundo Tosta Santos no corpo do voto condutor do Acórdão abaixo transcrito, com os seguintes argumentos, os quais peço vênias para adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...] Com estas orientações, não resta dúvida de que a interpretação sistemática da legislação se faz necessária. As antecipações mensais, previstas na Lei nº 7.713, de 1988, não suprimiram o fato gerador anual do tributo (artigos 2º e 9º da Lei nº 8.134, de 1990), que abarcam todos os rendimentos auferidos no ano, as deduções, sendo esta base de cálculo que irá prevalecer para a apuração do quantum debeatur, com a conseqüente restituição do imposto retido durante o ano base ou o pagamento suplementar do tributo. As exceções à regra são os casos de tributação definitiva (renda variável e ganho de capital) e os rendimentos tributados exclusivamente na fonte (prêmios, 13º salário etc). Não há no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, nenhuma disposição neste sentido.”

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte, camê-leão ou por meio do pagamento espontâneo, o imposto que será apurado em definitivo após o encerramento do ano-calendário. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (complexivo, 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 final do ano-calendário.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, que transitaram pela conta bancária do recorrente 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 n's 7.713/1988, 8.134/1990, 8.383/1991, 9.250/1995 e 9.430/1996 — e tributada no ajuste anual, pois não se pode presumir o regime de tributação dos numerários depositados. Se a legislação não excepcionou a regra de tributação para esta omissão, impondo uma incidência autônoma e definitiva, deve-se levá-la à regra geral, que é apuração em base mensal, sem prejuízo do ajuste anual, coerentemente com o que dispõe a legislação já mencionada.

[...]

Leandro Paulsen, ministra que "o imposto de renda da pessoa física tem periodicidade anual, com antecipações de pagamento mensais. O imposto de renda da pessoa jurídica pode ser anual ou trimestral, dependendo de opção da empresa, nos termos do que dispõe o art. 10 da Lei nº 9.430/1996", in Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 2001. Livraria do Advogado, p. 522.

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195/PE, julgado em 19.02.2204, deixa assente que "o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência da-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo". [...]"

Aliás, o entendimento acima esposado, objeto de contestação da Fazenda Nacional, encontra guarida na farta e mansa jurisprudência atual do CARF, como se verifica dos Acórdãos com suas ementas abaixo citadas, senão vejamos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2

015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RYCARDO HENRIQUE MAG

ALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 16/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

[...]

IRPF - DECADÊNCIA - FATO GERADOR COMPLEXIVO - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Para esse tipo de lançamento o quinquênio do prazo decadencial tem seu início em 31 de dezembro, aplicando-se o Art. 150, § 4º do CTN.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (1ª TO da 4ª Câmara da 3ª SJ do CARF – Acórdão nº 3401-00.047 – Processo nº 10865.001229/00-64, Sessão de 06/05/2009 – Unânime)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1997,1998

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Recurso provido parcialmente.” (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 106-17.186 – Processo nº 11070.002996/2002-51, Sessão de 16/12/2008)

Como se observa, na linha da jurisprudência do CARF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, ainda que submetidos a antecipações no decorrer do ano-calendário a título de carnê-leão, retenções, etc, o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física é complexivo, operando-se no dia 31 de dezembro do respectivo ano, termo de início da contagem do prazo decadencial.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido da adoção do fato gerador complexivo, *in casu*, **31/12/1998**, o que afasta a decadência acolhida pela Câmara recorrida, **relativamente aos meses de janeiro a março de 2008** mesmo se aplicando os preceitos do artigo 150, § 4º, do CTN, na linha dos argumentos suscitados pela Procuradoria.

Dessa forma, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **25/04/2003**, como acima demonstrado, relativamente ao período de **01/1998 a 03/1998**, a exigência fiscal não se encontra fulminada pela decadência, uma vez que o fato gerador

ocorreu em **31/12/1998**, começando a fluir em 01/01/1999, com termo final em **31/12/2003**, impondo a manutenção dessas competências, na forma pleiteada pela recorrente.

A partir da conclusão encimada, uma vez afastada a decadência do período de janeiro a março de 1998, deve o presente processo ser remetido para Turma recorrida para análise das demais questões suscitadas pela contribuinte em sede de preliminar ou mérito, exclusivamente para este período, as quais não foram objeto do julgamento pretérito em face da decadência reconhecida, como segue:

“[...]”

8. Dos valores lançados como depósitos bancários sem comprovação de origem.

Considerando que foram considerados extintos os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 1997 e janeiro a março de 1998 (R\$ 530.359,50 e R\$ 53.782,50), os rendimentos cuja tributação se discute neste item restringe-se aos seguintes montantes R\$ 139.925,50 (abril a dezembro de 1997), R\$ 618.102,98 (1999); R\$ 161.965,49 (2000). [...]” (grifamos)

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a decadência do período de **janeiro a março de 1998**, devendo o processo ser remetido para a Câmara/Turma recorrida para análise das demais alegações recursais, **exclusivamente para àquelas competências**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira