



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10380.011297/2004-05
Recurso nº 106-147.204 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº CSRF/04-00.911
Sessão de 27 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FÁBIO LUÍS MOURA LIMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002

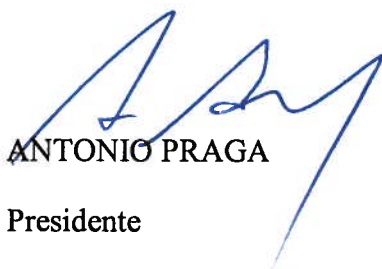
IRPF - DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial para afastar a decadência, considerando a ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, contando-se o prazo do art. 150 do CTN, § 4º, determinar ainda o retorno dos autos à Câmara recorrida para apreciar as demais questões recursais quanto aos meses em foi reconhecida a decadência, nos termos e voto do relatório que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage que negou provimento ao recurso


ANTONIO PRAGA

Presidente


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Relatora

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

A Fazenda Nacional, por seu Procurador habilitado junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ambos aprovados pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, então vigentes, interpõe Recurso Especial (fls. 349/362-vol. II) em face do Acórdão nº 104-15.803, prolatado em 20 de setembro de 2006 (fls. 318/346-vol. II). O julgado está assim ementado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O ato administrativo do lançamento é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o artigo 142, § único, do CTN, de modo que eventuais problemas com o MPF não têm o condão de invalidar o trabalho fiscal e não causam a nulidade do auto de infração.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

IRPF – DECADÊNCIA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, ocorre no mês dos créditos, a teor do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Na ausência de comprovação da origem dos recursos depositados em instituição financeira incide a presunção de omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC. Nos termos da legislação que rege a matéria, diante da jurisprudência do Egrégio STJ e considerando, também, o Enunciado da Súmula nº 04 do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aplica-se a taxa SELIC a título de juros moratórios incidentes sobre os créditos tributários da Secretaria da Receita Federal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Trata o Acórdão recorrido de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2000, 2001 e 2002, em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Acórdão recorrido acolheu a decadência mensal quanto ao período de março a novembro de 1999, aplicando à hipótese a regra do art. 150, § 4º, do CTN, aliado ao entendimento de que na hipótese de omissão de rendimentos por depósitos bancários sem origem comprovada, o fato gerador é mensal pela previsão do art. 42, § 4º, da Lei nº 9430, de 1996.

No Recurso Especial, o representante da Fazenda Nacional refere-se, inicialmente, ao entendimento de que se aplica à hipótese o art. 173, I, do CTN, trazendo jurisprudência nesse sentido. Sucessivamente, pleiteia que, mesmo que se aplique ao caso vertente o art. 150, § 4º, do CTN, considerada a natureza complexiva do imposto de renda, seu fato gerador estaria perfeito e acabado somente em 31 de dezembro do exercício sob referência.

Dado seguimento ao Recurso Especial por meio do Despacho nº 106-169/2006, o contribuinte foi intimado por meio do edital de fl. 377, esclarecendo a Unidade preparadora, à fl. 376, que o AR referente à correspondência que lhe foi encaminhada foi rasurado no local destinado à assinatura do recebedor. O contribuinte não apresentou contra-razões nem recurso especial.

Na sessão de 18 de setembro de 2008 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 381.

É o relatório.



Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Em primeiro lugar, importa destacar que a matéria do presente recurso restringe-se à decadência do lançamento relativo aos meses de março a novembro de 1999, tendo a Fazenda Nacional apresentado pedidos sucessivos: primeiro, a aplicação do art. 173, I, do CTN e, sucessivamente, entendendo-se aplicável o art. 4º, § 4º, do CTN, que se considere a inteira compleição do fato gerador do imposto de renda em 31/12 do ano findo.

O entendimento da Câmara *a quo* foi pela aplicação ao caso vertente da regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, tese com a qual concordamos.

Tratando-se o Imposto de Renda da Pessoa Física de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra de decadência a se aplicar encontra-se plasmada no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte dicção:

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 ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Caracteriza tal modalidade de lançamento pela realização pelo sujeito passivo de pagamento anterior a qualquer notificação por parte da Fazenda, provavelmente, por isso o tratamento a ele conferido pelo Código de pagamento antecipado. Realizado tal pagamento, compete à Administração a homologação ou não dessa atividade realizada pelo obrigado.

Nos termos do § 1º, esse “pagamento antecipado” pelo sujeito que tem o dever de fazê-lo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Daí a previsão pelo art. 156 desse pagamento como forma de extinção do crédito tributário, colocado em inciso topologicamente distinto do pagamento normal, este no inciso I e aquele no inciso VII. Entendemos que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ficando esta extinção sujeita ao implemento de condição resolutória, que será a “não-homologação” do pagamento.¹

Apesar de o artigo tratar da modalidade de lançamento dito por homologação, traz o seu § 4º uma regra de decadência, ao dispor que, se a autoridade administrativa não se manifestar durante o prazo de cinco anos contados do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e “definitivamente” extinto o crédito – homologação tácita.

Assim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade do sujeito passivo ou, não a homologando, efetuar o competente lançamento de ofício, acrescida dos consectários legais. A ocorrência da homologação tácita, portanto, implica reconhecer definitivamente extinto o crédito tributário.

Em síntese, a homologação tácita opera a decadência do direito de realização do lançamento de ofício relativo ao tributo que deixou de ser pago e os respectivos acréscimos legais.

Todavia, considerando que o lançamento em debate refere-se à omissão de rendimentos presumida por depósitos bancários de origem não comprovada, a Câmara entendeu por considerar o fato gerador mensal, como se deduz do excerto do voto de relator, abaixo transcrito:

Partindo do pressuposto de que, nos termos do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada deve ser tributada no mês dos créditos (fato gerador mensal), levando-se em conta que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários do imposto de renda pessoa física é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme determina o artigo 150, § 4º, do CTN e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do ato de infração em 09/12/2004 (fls. 214), concluo que a decadência impede a manutenção do crédito tributário quanto aos meses de março a novembro de 1999.

Nesse ponto, entendo que a decisão está a merecer reforma, senão veja-se.

Com o advento da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, pretendeu-se adotar no Brasil o sistema de bases correntes para as pessoas físicas. O sistema foi aperfeiçoado pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que estabeleceu que o imposto de renda das pessoas físicas seria devido à medida que os rendimentos fossem auferidos. Transcreve-se seu art. 2º:

¹ Para Paulo de Barros Carvalho, o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, mas apenas deflagra um processo de extinção desse crédito, que chega ao término com o ato homologatório, expresso ou tácito (**Lançamento por homologação: decadência e pedido de restituição**, in Repertório IOB de Jurisprudência nº 3/97 - Caderno 1)

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Posteriormente, a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, manteve a tributação em bases correntes, porém introduziu o ajuste anual, sistemática ainda vigente ainda hoje. Nesse sentido, assim dispõe o art. 2º dessa lei, *verbis*:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Assim, a tributação das pessoas físicas compreende a tributação no curso do ano-calendário e o ajuste levado a efeito na declaração que é elaborada anualmente para esse fim, ou seja, engloba todos os rendimentos, deduções e antecipações ocorridos no ano-calendário a que se refere.

A tributação no curso do ano-calendário pode se dar de duas maneiras: de **forma definitiva** ou sob a **forma de antecipação** do efetivo imposto devido, que somente será apurado na declaração anual que tem a função de ajuste.

Quando a tributação ocorre de forma definitiva, o fato gerador do imposto reputa-se ocorrido no momento da efetiva percepção dos rendimentos, a exemplo do ganho de capital, em que a legislação dispõe expressamente que a tributação ocorrerá em separado, os rendimentos não integrarão a base de cálculo da declaração de ajuste e o imposto não será deduzido do apurado nessa declaração. De fácil percepção, o comando do § 2º do art. 18 da mencionada lei:

Art. 18. É sujeita ao pagamento do Imposto de Renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, a pessoa física que perceber:

I - ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, observado o disposto no art. 21 da mesma Lei;

II - ganhos líquidos nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, de que tratam o art. 55 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e a Lei nº 8.014, de 6 de abril de 1990.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos mencionados ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se referem os incisos I e II deste artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda, na declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Diferentemente desse regime, a tributação dos rendimentos submetidos ao ajuste na declaração anual, hipótese em que o imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte será deduzido do imposto apurado na declaração, conforme dispõem os abaixo transcritos arts. 9º e 5º da Lei nº 8.134, de 1990.

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Durante o ano-calendário o contribuinte antecipa, sob a forma de retenção na fonte ou por meio do pagamento, o imposto que será apurado em definitivo na declaração de ajuste anual. Em 31 de dezembro do ano-calendário completa-se o fato gerador. Por isso, em algumas classificações doutrinárias, como defende, por exemplo, o professor Luciano Amaro,² o imposto de renda se inclui entre os tributos, cujo fato gerador tipifica-se como complexo.

O fato gerador do imposto é composto de vários fatos que devem ser conjugados e somente quando todos eles tiverem ocorrido é que se poderá ter por nascida a obrigação tributária. A situação de terem se verificado um ou mais fatos antes do momento definido como de ocorrência do fato gerador do tributo não tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária.

É exatamente o que sucede com a omissão de rendimentos presumida por depósitos bancários sem comprovação da origem, que deve ser apurada mensalmente e submetida à tributação no ajuste anual, uma vez que a legislação não a excepcionou da regra de tributação geral, determinando, como o fez, por exemplo, no caso de ganho de capital, no sentido de que sejam os rendimentos apurados e tributados em separado e não integrem a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração anual, nem seja o imposto pago deduzido do devido na declaração.

Não há no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, nenhuma disposição expressa de tributação autônoma e definitiva, pelo quê se aplica ao caso a regra geral que é a apuração mensal, sem prejuízo do ajuste anual.

Nesse sentido é a disposição da Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, que disciplina a 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.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

(...) 

² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 251.

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

§ 1º Ao imposto suplementar apurado na forma do caput será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º Na hipótese de comprovação da origem, os rendimentos omitidos serão apurados no mês em que forem recebidos e tributados segundo sua natureza, aplicando-se a multa de que trata o § 1º, e, se for o caso, a multa do inciso III do § 1º do mesmo dispositivo legal.

Nessa linha se firmou a jurisprudência da CSRF, estampada no julgamento consubstanciado no Acórdão nº CSRF/04-00.456, proferido na sessão de 13 de dezembro de 2006, conforme ementa abaixo transcrita:

IRPF – DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.

Assim, como a ciência do lançamento deu-se em 9/12/2004, hígido o lançamento do imposto relativo ao ano-calendário de 1999.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo os autos retornarem à Câmara recorrida para o exame das demais questões relacionados ao pleito referente aos meses de março a novembro de 1999.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2008.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

