



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10840.003671/2004-26
Recurso nº 104-146.458 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº 9304-00.022
Sessão de 2 de março de 2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RUY BARRETO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

IRPF - DECADÊNCIA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA (ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96).

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, segundo o entendimento majoritário da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclusive no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. 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. Em razão da desqualificação da multa pela decisão recorrida e considerando que tal matéria não foi objeto de recurso, necessário concluir que não se está diante de dolo, fraude ou simulação e não há, portanto, fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Exigência atingida pela decadência com relação ao exercício 1999.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
Presidente em exercício



GONÇALO BONET ALLAGE
Relator

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2009

Participaram, do julgamento, os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho(Vice-Presidente), Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente o Conselheiro Antonio Praga.

Relatório

Em face de Ruy Barreto foi lavrado o auto de infração de fls. 21-35, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 1999 e 2000, em razão da omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas (com multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão) e, ainda, da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, sendo que as penalidades aplicadas foram de 225%.

A ciência do lançamento se deu por via postal, em 02/12/2004, nos termos do comprovante de fls. 689 (Volume IV).

No Termo de Verificação e de Conclusão de Procedimento Fiscal de fls. 36-53, a autoridade lançadora informou que o contribuinte não apresentou as declarações de ajuste anual dos exercícios 1999 e 2000 (fls. 47).

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) II manteve integralmente o crédito tributário (fls. 698-708).

Apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 104-21.564, que se encontra às fls. 743-823 (Volume IV), cuja ementa é a seguinte:

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui



atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo legislativo gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade, até decisão em contrário do Poder Judiciário.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - VALORES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA - Constatada a existência, entre os depósitos bancários, de valores relativos a rendimentos recebidos de pessoa física, devem estes ser tributados em separado, mediante a aplicação da legislação pertinente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada

seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a falta de apresentação de Declarações de Ajuste Anual, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e nem declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO DE PENALIDADE - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deve ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar de decadência acolhida.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, acolheu a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Nelson Mallmann (Relator), com relação ao exercício 1999 e, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por quebra do sigilo bancário. No mérito, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 112,5%, bem como para excluir da exigência a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Intimada deste acórdão em 11/09/2006 (fls. 824, Volume IV), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, combinado com o artigo 32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, recurso especial às fls. 825-831, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional tão-somente contra a parcela da decisão que acolheu a preliminar de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998;
- b) De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, a Fazenda possui um prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento e, assim, constituir o crédito tributário. A regra geral para a contagem de tal prazo encontra-se no artigo 173 do CTN;
- c) Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte calcula o montante devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o prazo decadencial de cinco anos está previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual se inicia na data da ocorrência do fato gerador, salvo nos casos de dolo, fraude e simulação, onde a regra aplicável é aquela do artigo 173, inciso I, do CTN;
- d) Conforme autoriza o artigo 149, inciso V, do CTN, nos casos de lançamento de ofício de tributo não antecipado pelo contribuinte, o termo inicial de contagem do prazo decadencial é aquele do artigo 173, inciso I, do CTN;
- e) Aqui, o contribuinte deixou de apresentar as declarações de ajuste anual relativas aos exercícios fiscalizados, não efetuando nenhum pagamento;
- f) Portanto, aplica-se ao caso a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que o termo final da decadência para o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998 era o dia 31/12/2004;
- g) Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/12/2004, não ocorreu a decadência e a decisão recorrida merece reforma.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 104-367/2006 (fls. 832-836, Volume IV), o contribuinte foi intimado e apresentou contra-razões às fls. 841-847 (Volume V), onde defendeu, basicamente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência com relação ao exercício 1999 e, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por quebra do sigilo bancário. No mérito, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 112,5%, bem como para excluir da exigência a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício. 

Segundo a recorrente, inexistindo pagamento, como se verifica no caso em tela, a decadência é regulada pelo artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que a decadência não atingiu o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998, pois a ciência do lançamento se deu em 02/12/2004.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo e tem seu marco temporal no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, contando-se, a partir dessa data, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários.

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, haja vista que os rendimentos omitidos ou presumidamente omitidos pelo contribuinte, quando submetidos a lançamento de ofício, embora apurados mês a mês, conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 7.713/88, sujeitam-se à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.

Embora tenha me posicionado por alguns anos no sentido de que o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é mensal, passei, a partir das sessões de setembro de 2008, a seguir a jurisprudência amplamente majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, segundo a qual, também neste caso, o fato gerador do tributo ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário.

O entendimento ao qual adiro é ilustrado pelas ementas dos seguintes acórdãos:

IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita 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.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos 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. Recurso especial negado.

(CSRF, 4ª Turma, Recurso nº 106-137.808, acórdão CSRF/04-00.470, Relator Conselheiro Remis Almeida Estol, julgado em 13/12/2006)

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXTRATOS BANCÁRIOS. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA - A Lei nº 10.174, de 2001, que



alterou o art. 11, parágrafo 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, de natureza procedimental ou formal, por força do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional tem aplicação aos procedimentos tendentes à apuração de crédito tributário na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cujo fato gerador se verificou em período anterior à publicação desde que a constituição do crédito não esteja alcançada pela decadência.

NORMA PROCEDIMENTAL. PRINCÍPIO DA FINALIDADE. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA – *Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento. Tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade é desvirtuá-la, burlá-la, sendo os atos incursos neste vício - denominado desvio de poder ou desvio de finalidade – nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.*

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR ANUAL - *O fato de a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa caracteriza tão-somente a modalidade de lançamento por homologação a que está sujeito o imposto de renda das pessoas físicas, não tendo repercussão na periodicidade do fato gerador sabidamente anual.*

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR ANUAL - *O fato de a legislação definir que o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira define a sistemática de apuração da base de cálculo mês a mês, que a exemplo do acréscimo patrimonial a descoberto submete-se à tributação a ser realizada mediante a tabela progressiva anual.*

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - *A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originar-se de rendimentos tributados, isentos e não tributados.*

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA - *Nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de apurar e recolher o tributo independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento ajusta-se à modalidade por homologação, devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento.*

Recurso especial negado

(CSRF, 4ª Turma, Recurso nº 102-136.497, acórdão CSRF/04-00.281, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, julgado em 12/06/2006)

Seguindo essa linha de raciocínio, os valores recolhidos e/ou devidos a título de antecipação, com suas respectivas bases de cálculo, devem compor as informações prestadas através da declaração de ajuste anual, aí sim se apurando o total de imposto devido no ano-calendário.

Assim, com relação às infrações verificadas no ano-calendário 1998, o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1998.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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.

(...)

§ 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.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o fato gerador do imposto de renda pessoa física ocorreu em 31/12/1998, com relação às infrações apuradas no ano-calendário 1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 02/12/2004 (fls. 689, Volume IV), concluo que a decadência atingiu o crédito tributário do exercício 1999.

Na visão deste julgador, como a decisão recorrida desqualificou a penalidade aplicada pela autoridade lançadora, reduzindo-a de 225% para 112,5%, sendo que tal matéria não foi sequer objeto do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, não se está diante de dolo, fraude ou simulação e, portanto, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 2 de março de 2009.



GONÇALO BONET ALLAGE