



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

Processo nº 10845.002386/2004-48
Recurso nº 145.000 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-02.140 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria IRPF
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e CLAUDIA PAZ DE SOUZA CASTRO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadal 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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

PERIODICIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERIODICIDADE MENSAL. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 38 DO CARF. O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimento s apurada a

partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

APLICAÇÃO RETROATIVA DAS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 10.174/2001. SÚMULA Nº 35 DO CARF. Em seção que se realizou em 08 de dezembro de 2009, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou o Enunciado da Súmula nº35, consolidando a jurisprudência no sentido de que "o artigo II, § 3º, da Lei n.º 9.311, de 1996, com a redação dada pela Lei a' 10.174, de 2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente."

Recurso especial da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para afastar a decadência relativa ao ano de 1998. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

FORMALIZADO EM: 18/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Cláudia Paz de Souza Castro foi lavrado o auto de infração de fls. 05/08, objetivando a exigência de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 1998 e 1999, tendo sido apurada infração relativa a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 104-21.084, que se encontra às fls. 1.261/1.287 e cuja ementa é a seguinte:

“NULIDADE - NORMAS PROCESSUAIS - Não se cogita de nulidade processual, tampouco de nulidade do lançamento, ausentes as causas delineadas no Decreto nº 70.235, de 1972.

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.

TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - NORMAS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO - A lei editada posteriormente à ocorrência do fato gerador aplica-se quando instituir novos critérios de apuração e fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas nos termos do § 1º, do art. 144, do CTN.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam-se como renda presumida os depósitos e créditos bancários, de origem não comprovada pelo contribuinte (artigo 42, da Lei de nº 9.430, de 1996).

PROVA - Compete ao contribuinte comprovar, de forma inequívoca, a natureza dos rendimentos percebidos.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência relativamente ao ano-calendário de 1998 e rejeitou as demais preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso.

Intimada pessoalmente do acórdão em 16/08/2007 (fls. 1.288) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 1.291/1.294, em que sustenta, em apertada síntese, que o v. acórdão deve ser reformado tendo em vista contrariedade ao artigo 173, I, do CTN, no tocante ao prazo de decadência.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 104-303/2007, de 14/10/2009 (fls. 1.296/1.298).

Intimada do acórdão e do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em 19/09/2007 (fls. 1.302) a contribuinte interpôs recurso especial às fls. 1.303/1.319, em que sustenta, em apertada síntese, divergência entre o v. acórdão e outros julgados deste Colegiado em relação a (i) nulidade, (ii) decadência em decorrência da apuração mensal do fato gerador e (iii) ilegitimidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001. Apresentou, ainda, suas contra-razões ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.333/1.348).

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, conforme Despacho nº 104-363/2008, de 18/08/2008 (fls. 1.362/1.366), tendo sido admitido em relação a (i) decadência em decorrência da apuração mensal do fato gerador e (ii) ilegitimidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001.

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pelo contribuinte, a a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de fls. 1.368/1.382.

A Contribuinte, intimada do despacho que admitiu parcialmente o seu recurso especial, interpôs o agravo regimental de fls. 1.387/1.396. O referido agravo foi rejeitado pelo I Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF conforme despacho nº 2101-00155/2010, de 02/08/2010 – fls.1.398.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade dos recursos especiais interpostos, respectivamente, pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Contribuinte.

Como relatado anteriormente, a decisão proferida pelo v. acórdão recorrido se deu por maioria de votos. Dessa forma, nos termos do artigo 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno deste Conselho, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que adequadamente demonstrou uma linha de argumentação para justificar a contrariedade à lei, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A Contribuinte, por sua vez, teve seu recurso especial admitido em relação à argumentação de apuração mensal do fato gerador e de aplicação retroativa da lei nº 10.174/2001. No tocante a apuração mensal do fato gerador, o acórdão paradigma (acórdão nº 106-15.826) encontra-se assim ementado:

“(…)

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.

(...)"

Verifico, assim, que o paradigma trazido aos autos pelo contribuinte considera que o fato gerador, termo inicial de contagem do prazo de decadência, é mensal, diferentemente do entendimento consolidado no v. acórdão recorrido, razão pela qual entendo caracterizada a divergência de interpretação.

No tocante à retroatividade da Lei nº 10.174/2001 o acórdão paradigma (acórdão nº 106-15.535) encontra-se assim ementado:

"IRPF — OMISSÃO DE RENDIMENTOS — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — LANÇAMENTO CONSTITUÍDO EM RAZÃO DA LEI Nº 10.174/2001 — IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. A regra do artigo 11, § 3º, da Lei 9.311/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei 10.174, de 09 de janeiro de 2001, não pode ser aplicada de forma retroativa. Estava expressamente vedada, a utilização pela SRF das informações referentes à CPMF para a constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, no que se refere aos fatos geradores do imposto sobre a renda pessoa física ocorridos até a data de publicação da referida Lei nº 10.174.

Recurso provido."

Verifico, ante a leitura da referida ementa, que no julgado acima foi considerada a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, ao contrário do que ocorreu no acórdão recorrido, razão pela qual entendo caracterizada a divergência de interpretação.

Assim, conheço do recurso especial interposto pela contribuinte.

Passo a seguir ao mérito.

No mérito, a discussão presente recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional está limitada ao dispositivo legal aplicável para contagem do prazo de decadência (art. 150, §4º ou 173, I, ambos do CTN).

O v. acórdão recorrido determinou a aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, *verbis*:

"Art. 150 –

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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” (destacamos).

Já manifestei meu entendimento em diversas oportunidades segundo o qual o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o referido no art.150, §4º do CTN, de cinco anos a contar do fato gerador.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, conforme alteração promovida pela Portaria MF n.º 586/2010 no artigo 62-A do anexo II, introduziu dispositivo que determina, *in verbis*, que:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”

Assim, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 973.733, nos termos do artigo 543-C, do CPC, consolidou entendimento diverso, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

“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 imponíveis 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.

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

No presente caso o acórdão recorrido acolheu a alegação de decadência em relação ao ano-calendário de 1998.

Examinando os autos verifico que a contribuinte apresentou, para o ano-calendário em questão, a declaração de isento (fls. 276/279), sendo que não há nos autos qualquer documento ou informação que comprove a ocorrência de antecipação de imposto de

renda durante o ano-calendário seja por meio de retenções de imposto sofridas no período, seja por meio do recolhimento do carnê-leão.

Logo, aplica-se no presente caso, a teor da exigência regimental acima referida, o disposto no artigo 173, inciso I do CTN, sendo que o início do prazo de decadência se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que os depósitos bancários foram recebidos ao longo do ano-calendário de 1998, temos que o fato gerador se deu em 31/12/1998. Assim, o início do prazo decadencial nos termos do artigo 173, I do CTN se deu no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 1º/01/2000. Quando o contribuinte foi notificado do lançamento em 25/04/2004 (fls. 344) não havia transcorrido o prazo de decadência de cinco anos.

Deve, assim, ser dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Afastada a decadência, cabe verificar se haveria outras alegações no recurso voluntário que ainda não teriam sido examinados pela segunda instância, hipótese em que os autos deveriam ser devolvidos para a turma de origem.

No presente caso a Contribuinte sustentou em seu recurso voluntário que tais depósitos decorriam de atividade comercial praticada, sendo que os documentos dos autos comprovariam tal situação. O v. acórdão recorrido, por sua vez, enfrentou tal questão ao analisar a legitimidade do lançamento, razão pela qual entendo desnecessária a devolução dos autos à segunda instância para novo julgamento.

O recurso especial interposto pela contribuinte, por outro lado, pleiteia (i) o reconhecimento da ocorrência mensal dos fatos geradores decorrentes da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, bem como (ii) a impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001.

No tocante ao aspecto temporal do fato gerador no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (por exemplo ganhos de capital), tenho me manifestado que embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

De fato, pela sistemática em vigor no decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, a teor dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990.

Assim, é no encerramento de cada ano-calendário que o fato gerador do imposto de renda estará concluído – vale dizer, em 31 de dezembro de cada ano, inclusive em relação à omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada.

A matéria, inclusive, é objeto da Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38: 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.

Também não merece reparos o v. acórdão recorrido no tocante à aplicação retroativa da lei nº 10.174/2001.

De fato, em que pesem as discussões sobre a natureza da referida norma, a questão também foi sumulada por este E. Colegiado, *in verbis*:

Súmula CARF nº 35: O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO e conheço do recurso especial interposto pela Contribuinte para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad