



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

Processo nº 10925.001220/2006-86
Recurso nº 155.365 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.923 – 2ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROBERTO CARLOS ZAHILKOWICZ RUTKOWSKI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento majoritário 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 Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto. *In casu*, tendo o contribuinte elaborado e entregue Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, apurando saldo de imposto a pagar e assim procedendo, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário conta-se a partir de 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, uma vez consolidado, mediante aprovação de Súmula, que o fato gerador do IRPF, relativo a omissão de rendimentos caracterizada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre naquela data.

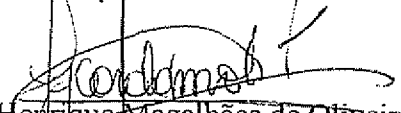
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior que aplicava o art. 173, I do CTN.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

ROBERTO CARLOS ZAHILKOWICZ RUTKOWSKI, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 03/08/2006, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos anos-calendário 2000 e 2001, conforme peça inaugural do feito, às fls. 04/09, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, consubstanciada no Acórdão nº 07-8.676/2006, às fls. 214/226, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 4ª Câmara, em 24/05/2008, 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 104-22.435, sintetizados na seguinte ementa:

“DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - DATA DO FATO GERADOR - Ressalvados os casos de tributação definitiva, o IRPF, embora devido mensalmente, deve ser apurado de forma definitiva

apenas ao término do exercício, momento em que se completa o fato gerador do imposto. O mesmo se aplica ao imposto apurado com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

DECADÊNCIA - Considerando-se como termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário a data do fato gerador ou a data da entrega da declaração, em qualquer hipótese, está alcançado o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2000, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, quando o contribuinte entregou a declaração de rendimentos em 23 de abril de 2001 e a ciência do lançamento ocorreu em 03 de agosto de 2006.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO - A fraude deve ser comprovada de forma inequívoca, vedada sua presunção. A rejeição, como prova, de documentos apresentados pelo contribuinte não autoriza que se considere fraudulentos esses documentos para fins de qualificação da multa de ofício.

Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 278/287, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, 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 entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 106-13.718 e 107-08310 (multa qualificada) e 102-46.355 e CSRF/01-03.103 (decadência), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Sustenta que a jurisprudência deste Colegiado, corroborada pelo entendimento adotado pelo 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, sobretudo quando comprovado dolo, intuito de fraude ou de simulação do contribuinte, como aqui se vislumbra.

Em defesa de sua pretensão, 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. *In casu, para o fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2000, o lançamento somente poderia ser efetuado em 2001, fazendo com que o início do prazo decadencial fosse para o dia 1º de janeiro de 2002, findando-se em 31/12/2006.*

Na hipótese dos autos, constituído o crédito tributário em 03/08/2006, dentro do prazo decadencial inserido no artigo 173, inciso I, do CTN, não há se falar em decadência

da exigência fiscal, sobretudo por não ter havido antecipação do pagamento, mediante lançamento por homologação.

Quanto à qualificação de multa em 150%, defende que a Câmara recorrida, ao reduzi-la à 75%, a pretexto da inexistência da comprovação do dolo, além de malferir a jurisprudência desse Colegiado, olvidou-se que resta *claro nos autos os requisitos para a aplicação do percentual disposto no art. 44, 1º da Lei n.º 9.430/96*.

Inferre que a conduta do autuado enquadra-se perfeitamente na disposição do artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, *possuindo nítido intuito de burlar o Fisco e pagar, a menor, o tributo legalmente previsto*, como se extrai do Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 16/17, mormente em razão do procedimento continuado/reiterado do contribuinte.

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, a ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial do Procurador, somente quanto ao prazo decadencial, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas, Acórdãos n.ºs 102-46.355 e CSRF/01-03.103, conforme Despacho n.º 104-391-2008, às fls. 297/301.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, o contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 321/319, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 327/339, pleiteando o acolhimento do prazo decadencial mensal para os tributos ora exigidos, não tendo, no entanto, obtido êxito em sua empreitada, em virtude do não conhecimento de sua peça recursal, nos termos do Despacho n.º 9202-00.098/2009, às fls. 358/360, ratificado pelo Presidente da CSRF, mediante Despacho de fls. 361/362.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho a divergência suscitada, relativamente ao prazo decadencial, conheço 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 no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, em virtude da falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta de sua titularidade.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, afastando a multa qualificada, aplicando, por conseguinte, o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, restando decaído parte do crédito tributário.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a jurisprudência deste Colegiado e, bem assim, do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, a qual exige a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo sejam levados a efeito os ditames do artigo 173, inciso I, uma vez que inexistindo autolancamento do autuado, com antecipação de pagamento, não há o que se homologar, notadamente quando comprovado o intuito doloso do contribuinte em suprimir tributos.

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 em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

A ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada 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 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.

[...]”

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.

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 complexo, 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."

Ultrapassada e afastada a questão do fato gerador mensal para os casos de omissão de rendimentos, caracterizada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, tendo em vista que as Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos julgadores deste Colegiado, nos termos do artigo 72, § 4º do Regimento Interno, a querela não se findou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

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 Códex 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, à 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 a 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”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, afastada a qualificação da multa pela Câmara recorrida, impõe-se à aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de forma a manter a decisão atacada em sua plenitude, por entender que aludido instituto, afora nos casos de dolo, fraude ou simulação, acompanha a natureza do tributo, *in casu*, submetido ao lançamento por homologação, como já explicitado alhures.

Entrementes, mister, ainda, constatar se houve ou não pagamento e/ou outro procedimento do contribuinte nesse sentido, porquanto, em que pese não compartilhar com este entendimento, parte dos julgadores defendem ser determinante/relevante à aplicação do prazo decadencial, senão vejamos.

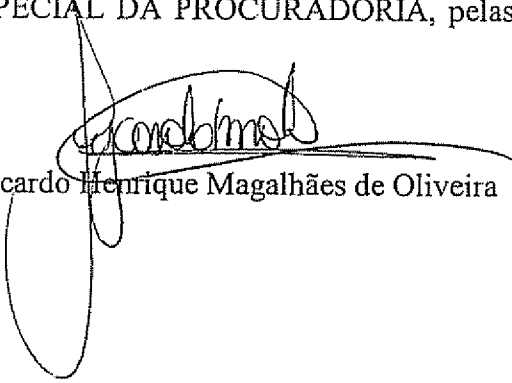
No caso vertente, o contribuinte apresentou Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2000 e 2001, na modalidade Simplificada, apurando-se imposto a pagar, assim o tendo feito, não declarando, logicamente, qualquer valor concernente ao depósito bancário objeto do presente lançamento, consoante se positiva da informação constante do Relatório de Atividade Fiscal, mais precisamente no item 4, às fls. 11.

Na esteira desse entendimento, 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, concordando os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua maioria, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser repelido o pleito da recorrente.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 03/08/2006, com a devida ciência do contribuinte constante da folha de rosto do Auto de Infração, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2000, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo a manutenção da improcedência parcial do feito.

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira