



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

Processo n° 11060.000209/2003-36
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.973 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria IRPF. Decadência
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Romi Arlindo de Bona

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

IRPF. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. DECADÊNCIA ART. 173, I do CTN.

O prazo decadencial da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento do carnê-leão submete-se à regra geral estabelecida no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), qual seja, cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Recurso Especial Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI - Relatora.

EDITADO EM: 20/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente).

Relatório

O presente processo decorre de auto de infração lavrado em razão da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e falta de recolhimento a título de carnê-leão. Exige-se o imposto, multa de ofício, multa isolada e juros de mora relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000.

Em sua impugnação o contribuinte alegou que os valores mantidos nas contas correntes eram frutos de doações. Foram juntados inúmeros documentos no intuito de comprovar suas argumentações, documentos que já haviam sido apresentados quando da realização do procedimento fiscal de apuração do crédito.

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, determinando o cancelamento do crédito tributário lavrado em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física no ano de 2000 e conseqüentemente o cancelamento da multa por falta de recolhimento do carnê-leão relativo ao mesmo ano calendário.

A Contribuinte em Recurso Voluntário reiterou suas argumentações trazidas na impugnação e trouxe como preliminares a irretroatividade da aplicação da Lei Complementar nº 105/2001 e Lei nº 10.147/2001, decadência em relação aos fatos geradores do ano de 1997 e relativização do art. 42 da Lei nº 9.430/96 nos casos de depósitos bancários.

A 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001, e no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso do contribuinte para reconhecer a decadência referente à omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada no ano-calendário 1997 e a multa de ofício do carnê-leão até o fato gerador de 28/02/1998. O colegiado entendeu ainda que a multa isolada do carnê-leão remanescente deveria ser reduzida para o percentual de 50%.

O acórdão recorrido, de nº 2102-00241, recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: APLICAÇÃO RETROATIVA DAS LEIS COMPLEMENTAR Nº 105/2001 E ORDINÁRIA Nº 10.174/2001 - LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA VERSUS PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO — PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO QUE AMPLIA O PODER

PERSECUTÓRIO DO ESTADO - Hígida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando esta amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias. Mesma inteligência para aplicação retroativa dos poderes trazidos ao fisco pela Lei Complementar nº 105/2001. IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL CONTADO NA FORMA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN. DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA - O prazo decadencial para lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão segue a regra do tributo a que se refere, aplicando-se destarte a regra do § 40, do art. 150, do CTN, IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS — REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 50 do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA — NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA QUE COMPROVE A ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS — De forma clara e coerente, deve a documentação comprovar a origem dos depósitos bancários, para, então, ser afastada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Um conjunto probatório que não identifica a origem individual dos depósitos bancários, alicerçado em escritura gerais de prestação de contas, não é meio hábil para afastar a presunção legal em foco. JUROS DE MORA — ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELA TAXA SELIC — POSSIBILIDADE - No âmbito dos Conselhos de Contribuintes

e agora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, pacifica a utilização da taxa Selic, quer como juros de mora a incidir sobre crédito tributário em atraso, quer para atualizar os indébitos do contribuinte em face da Fazenda Federal. Entendimento em linha com o enunciado da Súmula 1º CC nº 4: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais". Ainda, com espeque no art. 72, caput e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se ressaltar que os enunciados sumulares dos Conselhos de Contribuintes e do CARF são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau.

MULTA DE OFÍCIO — ILEGALIDADE — PEDIDO QUE REPRESENTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA — IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO NA VIA ADMINISTRATIVA - Deve-se lembrar que a Administração Tributária se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, é cediço que somente os órgãos judiciais têm esse poder, ou, em casos excepcionais, as cúpulas dos poderes executivo e legislativo (e o Tribunal de Contas da União). No caso específico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem aplicação o art. 62 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI NOVA DE CARÁTER PENAL — REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO — APLICAÇÃO AOS CASOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS — A multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão, aplicada no percentual de 75%, deve ser adaptada ao percentual previsto no art. 44, II, "a", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que expressamente reduziu a multa pelo não recolhimento mensal obrigatório para 50%, aplicando-se, aqui, o princípio da retroatividade benigna da lei de caráter penal. Recurso parcialmente provido. Foram interpostos Recursos Especiais de Divergência pela Fazenda Nacional e também pelo contribuinte. Após exame de admissibilidade, foi negando seguimento ao recurso do contribuinte haja vista o não cumprimento de requisitos formais para sua interposição.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração visando sanar a omissão do acórdão em relação a relevância ou não do pagamento do imposto para fixar a regra decadencial do crédito tributário lançado. Segundo decisão do recurso, o acórdão mesmo não tendo sido expresso nesse sentido, é possível depreender que para o relator de fato é irrelevante para aplicação do art. 150, §4º do CTN a ocorrência ou não do pagamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2004

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLO S ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recurso Especial de Divergência apresentado pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, tendo esse sido inadmitido.

Cumprindo os requisitos, a Fazenda Nacional em seu recurso insurge-se contra a parte do acórdão que aplicou o art. 150, §4º do CTN tanto para reconhecer a decadência do direito-dever de lançar o IRPF em razão da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, quanto para o lançamento da multa isolada do carnê-leal.

Contrarrazões ao Recurso Especial apresentada pelo contribuinte requerendo, no que tange a essa matéria, a manutenção do acórdão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Como citado no relatório a Fazenda Nacional interpôs recurso contra o acórdão que, por maioria de votos entendeu ser aplicado ao caso o art. 150, §4º do CTN, tanto em relação ao imposto cobrado quanto em relação a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão. *Nos votos condutores, quanto à decadência do tributo, utilizou-se a forma de contagem do prazo decadência previsto no art. 150, §4º do CTN em razão apenas por estar sujeito ao lançamento por homologação, sendo irrelevante a existência ou não de pagamento antecipado. Quanto a multa isolada do carnê-leão decidiu-se pela aplicação também do previsto no art. 150, §4º do CTN sob o argumento de que tal multa submete-se à regra decadencial do imposto cobrado, uma vez que não haveria desvinculação da multa quanto ao tributo por sua aplicação isolada.*

Para o Recorrente o acórdão contrariou a adequada análise dos dispositivos constantes do art. 150, §4º e art. 173, I, ambos do CTN, tendo em vista que, em relação ao principal, nas hipóteses de total ausência de recolhimento do tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial deverá ser postergado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido lançamento poderia ser efetuado, mesma regra aplicada à multa isolada cuja cobrança sempre decorrerá de uma lançamento de ofício.

Neste aspecto, entendo que os argumentos do Procurador devem ser acolhidos e aqui transcrevo o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de

Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ora, não há nos autos provas de que o Recorrido tenha efetuado o pagamento do imposto - nem mesmo de forma parcial, fato não contestado e que se comprova pelas Declarações de Ajuste Anual juntadas as fls. 49 e seguintes. Assim, no presente caso, mesmo sendo o imposto em sua essência classificado como de "lançamento por homologação", o que ocorreu de fato foi que o lançamento se deu de ofício, após a realização do trabalho de fiscalização. Portanto, se não há há pagamento a ser homologado, não há que se falar em aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Tal entendimento foi recentemente ratificado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 555 do , a qual dispõe:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para melhor compreensão da súmula, vale citar parte de alguns dos votos preferidos pelos Ministros nos acórdãos paradigmas que lhe deram origem:

"[...] 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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do

débito [...] (AgRg no Ag 1407622 PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2011, DJe 26/09/2011)

"[...] o STJ firmou orientação de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não há o pagamento antecipado, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é aquele estabelecido no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. [...]" (AgRg no AREsp 246013 SE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/03/2013, DJe 14/03/2013)

"[...] De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito. [...]" (AgRg no AREsp 252942 PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2013, DJe 12/06/2013)

"[...] em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. [...]" (AgRg no REsp 1074191 MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/03/2010, DJe 16/03/2010)

Logo, no caso em tela, o termo inicial do prazo decadencial para o lançamento, nos moldes do art. 173, I do CTN, foi o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando o fato gerador em questão concretizou-se em 31 de dezembro de 1997 e tendo o contribuinte sido notificado do lançamento em 18/03/2003, não há a caracterização da decadência.

Por fim, no que tange à multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento do carnê-leão, entendemos que a regra decadencial aplicável também é a do art. 173, I do CTN, afinal trata-se de penalidade e como tal referido crédito somente pode ser constituído a partir de lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal.

Diante disto, não há que se falar em tributo lançado por homologação, restando afastada a regra exceptiva do art. 150, §4º do CTN.

E aqui vale transcrever parte do voto vencido que abordou corretamente a matéria:

De outro lado, a regra do art. 150, § 40, do CTN somente se aplica a tributos, como expressamente previsto na cabeça desse artigo, já que o conceito de lançamento por homologação está voltado a tributo. No caso de multa isolada pelo não pagamento do recolhimento mensal obrigatório (camê-leão), incide a regra geral do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, que assevera que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, o crédito tributário referente à multa pela ausência do pagamento do camê-leão até outubro de 1997 poderia ter sido lançado dentro do ano-calendário 1997, devendo-se reconhecer que o prazo decadencial da multa isolada lançada até outubro de 1997 começou a fluir em 1º/01/1998, com termo final em 31/12/2002, estando, assim, neste ponto, o lançamento caduco. Por outro lado, em relação às ausências de recolhimento do carnê-leão de novembro (recolhimento do imposto não pago com vencimento em 31/12/1997) e dezembro de 1997 (recolhimento do imposto não pago com vencimento em 31/01/1998), o fisco somente poderia efetuar o lançamento da multa no ano-calendário 1998, sendo forçoso reconhecer que o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 1º/01/1999, com termo final em 31/12/2003, estando, no ponto, hígido o lançamento.

Temos portanto, que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para constituir o crédito decorrente da multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, sendo desnecessário o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* haja vista já ter ocorrido a apreciação de toda a matéria arguida no Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora