

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

Processo nº 13851.000183/2006-98
Recurso nº 155.316 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.689 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RUY MÁRCIO QUINTELA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. RENDIMENTOS OMITIDOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS.

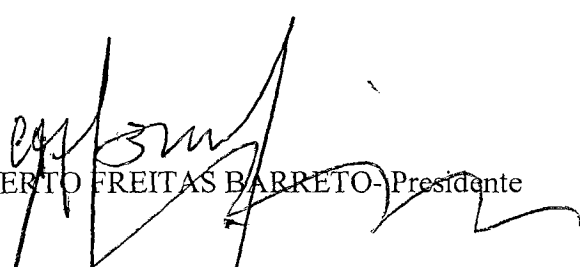
Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso do IRPF, comprovado o pagamento parcial do imposto, afasta-se a controvérsia sobre a regra decadencial aplicável.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

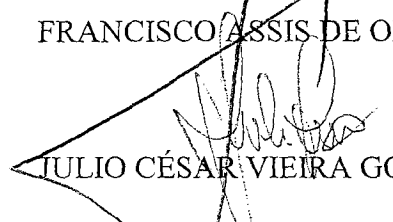
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior (relator). Designado o conselheiro Julio César Vieira Gomes para redigir o voto vencedor.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'F' followed by a vertical line and a small flourish at the bottom.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR – Relator



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES – Redator-Designado

EDITADO EM: 11 JUN. 2010

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

Em relação ao contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 5/14, para a exigência de imposto de renda pessoa física, anos-calendário 2000/2004.

A autoridade lançadora apurou omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e deduções indevidas (doações aos fundos da criança e do adolescente, despesas médicas e despesas com instrução).

Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) consideraram o lançamento procedente (fls. 176/184).

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, proferiu o acórdão nº 104-23.151, que se encontra às fls. 236/250, cuja ementa é a seguinte:

DECADÊNCIA - Por determinação legal o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos forem sendo percebidos, cabendo ao sujeito passivo a apuração e o recolhimento independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, o que caracteriza a modalidade de lançamento por homologação, cujo fato gerador, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar eventuais lançamentos (§ 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional).

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento.

DEDUÇÃO - DESPESAS DE INSTRUÇÃO - Não é dedutível despesa paga para curso do SENAI/SENAC, por não se caracterizar como educação profissional técnica ou tecnológica (art. 41, § 5º, da IN SRF nº 15, de 2001)

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA - A utilização de documentos inidôneos, frente à não confirmação da prestação do serviço, pelo suposto prestador, caracteriza o evidente intuito de fraude e enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.

MULTA DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - A exigência da multa de ofício no percentual de 75% tem previsão legal expressa e não pode ser afastada com base em mero juízo subjetivo que lhe atribua caráter confiscatório.

JUROS - TAXA SELIC - 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 (Súmula 1º CC nº 4). Arguição de decadência acolhida. Recurso negado.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, ACOLHEU a arguição de decadência, relativamente ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000, e, no mérito, NEGOU provimento ao recurso. O Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa votou pela conclusão quanto à decadência.

Intimada acerca da decisão proferida pelo acórdão, a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, § 1º inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 254/257, aduzindo, em apertada síntese, que o acórdão recorrido vulnera dispositivos legais (§ 4º do art. 150 do CTN) devendo serem restabelecidos os valores lançados no ano-calendário 2000, tendo em vista a contagem do prazo decadencial aplicável ser a do inciso I do art. 173 do CTN.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 104-584/2008 (fls. 259/261), o contribuinte foi intimado e apresentou recurso especial, fls. 275/278 bem como contra-razões às fls. 268/273.

O recurso especial do contribuinte foi considerado intempestivo, conforme despacho às fls. 289.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O Recurso é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência entre decisões no âmbito deste Conselho, pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno, razão pela qual conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A controvérsia refere-se à definição do termo inicial para efeito de decadência dos valores lançados relacionados ao ano-calendário 2000.

Conforme decidido no acórdão combatido, pelo fato de não ter ocorrido qualquer qualificação de multa do lançamento em relação ao período referenciado, combinado com a inquestionável condição de o imposto de renda estar inserido entre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, constatou-se a caducidade do direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito relativo ao ano-calendário 2000, tendo em vista a intimação do contribuinte ter se consumado no dia 01/03/2006, fls. 147, devendo ser considerado como termo inicial a data em que o fato gerador foi consumado, 31/12/2000.

Não obstante a jurisprudência dominante neste Conselho no que tange à norma jurídica aplicável à decadência, entendo que o acórdão guerreado merece ser reformado conforme passo a demonstrar. Além disso, registre-se a existência de pagamento antecipado dado o fato de ter ocorrido retenções na fonte em relação ao ajuste declarado pelo contribuinte.

Certo é que a obrigação principal no âmbito tributário surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente, conforme determina o § 1º do art. 113 do CTN.

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta e, além disso, regularmente constituído, somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos do CTN. Sua efetivação ou as respectivas garantias não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional (artigos 139 e 141 do CTN).

Prosseguindo, o crédito tributário deve ser constituído por meio do lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Ademais, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, caput e parágrafo, do CTN).

Conforme é do conhecimento deste colegiado, o art. 150 do CTN normatiza o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Esta, por sua vez, quando toma conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, deve homologá-lo expressamente realizando assim o lançamento.

Na hipótese de o prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150, cinco anos, transcorrer sem qualquer manifestação da autoridade administrativa, o lançamento considera-se tacitamente homologado, com a conseqüente extinção do crédito decorrente, ressalvadas a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, portanto, que o conjunto de atividades praticadas pelo contribuinte, especificamente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante eventualmente devido e a conseqüente antecipação do pagamento, quando for o caso, é essencial para a caracterização do lançamento por homologação. Acrescente-se que, em alguns casos, pode ocorrer, inclusive, que não haja qualquer pagamento a ser antecipado, contudo, a atividade será homologada, expressa ou tacitamente, conforme já mencionado.

Importante ressaltar que nessa modalidade de lançamento (homologação) a participação da Fazenda Pública não é ativa, tendo em vista o papel definido pela lei à administração tributária limitar-se a homologar ou não a atividade praticada pelo contribuinte, este sim, encarregado de várias atribuições, daí não se poder falar em contagem de prazo decadencial.

Em suma, de acordo com o que consta no caput do art. 150, o lançamento por homologação opera-se pelo ato da autoridade que toma conhecimento da atividade e expressamente a homologa ou, decorrido o prazo de cinco anos sem a manifestação da autoridade, considera-se homologado tacitamente.

Entretanto, atente-se para a lição de Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 23) definindo homologação como o “ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídica já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão.”. É dizer, homologa-se, mesmo que tacitamente, o procedimento que atenda os requisitos estabelecidos pela legislação.

Nesse sentido, na hipótese de a administração verificar a ocorrência de omissão ou inexatidão no montante do tributo devido e seu respectivo recolhimento, mesmo após o decurso do prazo para homologação tácita, o próprio Código Tributário determina que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício, dada a constatação de que o sujeito passivo não cumpriu com um dos requisitos a saber: o recolhimento integral do montante do tributo devido, conforme estabelece o inciso V do art. 149 do CTN.

Para essas situações específicas, isto é, nos casos em que a prática dos atos necessários à constituição do crédito tributário recai sobre a autoridade administrativa, ou seja, o lançamento de ofício, o CTN estabelece um limite de tempo equivalente a 5 anos, sob pena de extinguir o direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito. Tal prazo deve ser contado nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Deve-se atentar para o fato de o lançamento por homologação ter sido uma construção jurídica formulada pelos idealizadores do Código Tributário Nacional, a fim de dar suporte legal ao entendimento de que o lançamento deveria ser exigido em todas as situações, bem como elaborado por autoridade administrativa (art. 142). Por esta razão, o que se homologa é a atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve atender a todos os requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN.

Na prática, o lançamento por homologação apenas reflete a atuação do particular que tem a obrigação de antecipar o pagamento sob condição resolutória da ulterior

homologação. Se a Fazenda Pública pronunciar-se, haverá a homologação expressa. Se não o fizer, decorrido o prazo quinquenal, a homologação será tácita, constituindo o crédito definitivamente. Entretanto, não há que se falar em omissão ou inexistência homologada tacitamente, pois o erro não é homologável.

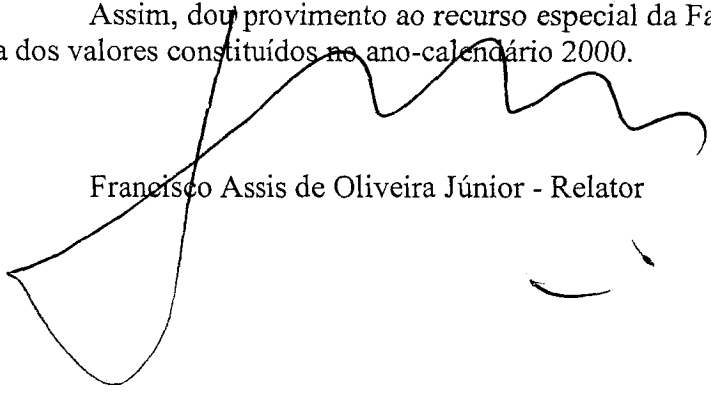
Dessa forma, é forçoso concluir que, nos casos em que o Fisco é obrigado a agir de maneira ativa para constituir o crédito tributário, estar-se-á diante de um lançamento de ofício cujo prazo decadencial, isto é, o prazo para perda do direito de atuar, é regulado pelo inciso I do art. 173 do CTN.

Não nego, entretanto, a existência de algumas atividades para as quais o prazo para homologação deverá ser observado, como é o caso da apreciação dos documentos relacionados à comprovação das deduções informadas.

No caso do Imposto de Renda, conforme já mencionado no acórdão recorrido, o fato gerador é complexo e ocorre no dia último dia do ano-calendário em que o rendimento for recebido. Dessa forma, vindo a ocorrer lançamentos de ofício nessa espécie tributária, o termo inicial para a Fazenda Pública constituir os créditos que lhe são devidos é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

Assim, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restaurando a exigência dos valores constituídos no ano-calendário 2000.

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Relator



Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES, Designado

A controvérsia se instaurou em face de entendimentos divergentes quanto à regra decadencial aplicável para os tributos sujeitos a lançamento por homologação quando o sujeito passivo sequer realizou pagamento parcial. Seria a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN ou do artigo 173, I?

Acrescenta-se, ainda, que a tal divergência se acrescenta outra: tratando-se de imposto lançado por homologação com fatos geradores complexivos e havendo pagamento parcial, o termo inicial para decadência deve ser considerado mensalmente ou em 31/12 do ano-calendário?

Esta última matéria já foi sumulada pelo Conselho Pleno. Os fatos geradores ocorrem em 31/12 do ano-calendário:

Súmula CARF nº 38:

O fato gerador 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.

Prosseguindo, as regras de decadência e lançamento por homologação do CTN são essas:

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 do 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 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 que se passará a demonstrar nos próximos parágrafos é que a expressão “homologação do lançamento”, de fato empregada nos parágrafos 1º e 4º do artigo 150, não

deve ser tomada literalmente, como se a autoridade pública estivesse homologando um lançamento cuja competência houvera sido transferida para o sujeito passivo. O que se homologa é o pagamento antecipado, daí a denominação de lançamento por homologação.

Para o entendimento divergente, homologa-se a atividade do sujeito passivo. Que atividade é essa? Talvez sejam as declarações ou mesmo as planilhas e memoriais de cálculo do sujeito passivo para apuração do tributo; o que se mostra desprovido de razões jurídicas, independentemente de seu valor prático. Irrelevante é o método empregado para cálculo. Caso o valor apurado pelo sujeito passivo esteja correto, o pagamento será homologado; caso contrário, não. Será aplicado o parágrafo 3º do mesmo artigo. É o que se extrai do parágrafo 2º, que está sendo flagrantemente contrariado:

Art. 150 (...)

§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.

As modalidades de lançamento foram explicadas na Seção II do Capítulo II do Título III, Livro II do CTN – **“por homologação” é uma de suas modalidades – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO e não HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO.** Quando o CTN emprega essa expressão, o que de fato queria dizer é HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO. Essa modalidade foi instituída justamente para que a arrecadação do tributo devido não dependa de algum procedimento da fiscalização; caso contrário, o órgão arrecadador necessitaria de um aparelhamento gigantesco para apuração do que fosse devido por cada contribuinte do tributo. O principal para o lançamento por homologação é o pagamento e não o cálculo do valor devido. Os critérios empregados pelo sujeito passivo podem ser equivocados, mas, desde que resulte no pagamento que satisfaça a obrigação, ocorrerá a homologação. Por exemplo, uma alíquota de 12% sobre uma base de R\$ 100.000,00 resulta os mesmos R\$ 12.000,00 que uma alíquota de 10% sobre uma base de R\$ 120.000,00. Tendo sido recolhidos, homologa-se ou não?

Como se sabe, o lançamento é o ato administrativo de constituição do crédito tributário. É o que traz o CTN:

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

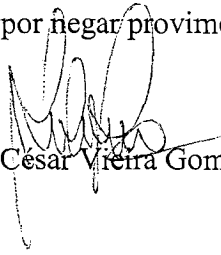
Vê-se também que somente a autoridade administrativa pode praticá-lo. E não poderia ser de outra forma, lançamento é uma espécie de ato administrativo. É de efeito jurídico constitutivo de uma direito do Estado, como titular que é da competência tributária. Qualquer que seja o autor escolhido, o conceito de ato administrativo guarda semelhança com esse, de autoria do Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹:

Ato administrativo é, assim, a manifestação unilateral de vontade da administração pública, que tem por objeto constituir, declarar, confirmar, alterar ou desconstituir uma relação jurídica, entre ela e os administrados ou entre seus próprios entes, órgãos e agentes.

Por tudo e pela atual jurisprudência pacificada no Superior Tribunal de Justiça, inclusive atribuindo-a efeitos vinculantes a todos os tribunais do país, deve ser aplicada a regra no artigo 173, I do CTN sempre quando não houver pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação.

No presente caso não houve pagamento de imposto aos rendimentos omitidos pelo contribuinte e em relação às deduções indevidas, mas houve pagamento em relação aos demais fatos geradores; daí temos que houve pagamento parcial; portanto, deve ser aplicada a regra no artigo 150, §4º do CTN.

Voto por negar provimento ao recurso.



Julio César Vieira Gomes – Redator-Designado

¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo: Curso de Direito Administrativo – Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, página 136.