



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000064/2009-65
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.206 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCELO NAOKI IKEDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REDISCUSSÃO DE TEMÁTICA SOBRE DECADÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS REGIMENTAIS E LEGAIS.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando, atendidos os demais pressupostos regimentais e legais, restar demonstrado e comprovado que, em face de situações fático-jurídicas equivalentes, a legislação tributária foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados no âmbito da competência do CARF, objetivando-se afastar o dissídio jurisprudencial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REDISCUSSÃO DE TEMÁTICA SOBRE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando a rediscussão da matéria suscitada deixou de fazer parte do contencioso administrativo fiscal, por absoluta falta de interesse recursal.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE ABERTURA DO PRAZO PARA ENTREGAR DECLARAÇÃO POR OCASIÃO DO FATO IMPONÍVEL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 173, I, DO CTN. FATO IMPONÍVEL EM DEZEMBRO. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

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. Outrossim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é importante observar que o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º

973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

O *dies a quo* do prazo quinquenal da regra decadencial regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, no caso do imposto sobre a renda de pessoa física (tributo sujeito a lançamento por homologação), com fato imponible em 31 de dezembro de determinado ano, é o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" correspondendo, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento da obrigação. O termo inicial é, portanto, o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas do tema decadência, e no mérito, dar-lhe provimento para restabelecer o lançamento dos levantamentos com competências no ano-calendário de 2003, com retorno dos autos à turma a quo para pronunciamento sobre alegações de recurso não analisadas em razão do reconhecimento da decadência, inclusive, em relação à multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Guilherme Paes de Barros Geraldi (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído pelo conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 2.497/2.526, ratificado após decisão em embargos de declaração, e-fls. 2.670/2.673) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em despacho fundamentado de admissibilidade (e-fls. 2.529/2533, ratificado e-fls. 2.676/2677) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida pela 1.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), exarada em sessão de

10/03/2016, no julgamento do recurso voluntário do contribuinte, que deu provimento parcial ao recurso para afastar do lançamento em razão de decadência o ano-calendário 2003 e cancelar a multa qualificada de 150% sobre depósitos bancários de origem não comprovada, consubstanciada no **Acórdão n.º 2301-004.578 (e-fls. 2.453/2.495), complementado pelos acórdãos ns.º 2301-005.263**, de 08/05/2018 (e-fls. 2.637/2.642) e **2301-006.238**, de 06/06/2019 (e-fls. 2.665/2.668), que decidiram embargos, o primeiro do contribuinte (recebido como embargos inominados) com efeitos infringentes, afastando da decisão original a temática sobre multa qualificada de 150% sobre depósitos bancários, e o segundo da Fazenda Nacional (embargos de declaração) rejeitados os aclaratórios, considerando a preliminar de mérito de decadência reconhecida pelo que manteve excluída da lide a discussão quanto a multa qualificada de 150% sobre depósitos bancários, que, nos pontos para rediscussão, tratam das matérias (a) **“Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo nº 973.733 – STJ [no lançamento que têm levantamentos no ano-calendário 2003, por força de decadência]”, e** (b) **“Divergência quanto à aplicação da multa qualificada [no lançamento de depósitos bancários de origem não comprovada, ano-calendário 2003]”**, cuja ementa do recorrido no que se relaciona aos temas em destaque e respectivo dispositivo no essencial, com a sequência dos aclaratórios, seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Em conformidade com o entendimento do STJ, no recurso repetitivo REsp n.º 973.733/SC, 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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

(...)

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Súmula CARF nº 25, publicada no DOU, Seção 1. de 22/12/2009)

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14, Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010)

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) reconhecer a decadência referente ao ano-calendário de 2003, vencida a Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis; ... (c) cancelar a multa qualificada sobre depósitos bancários de origem não comprovada, vencidos os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior; (...).

EMENTA DO 1º ACÓRDÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EMBARGOS INOMINADOS. DECISÃO SOBRE MATÉRIA INCONTROVERSA. EFEITOS INFRINGENTES.

Cabem embargos inominados contra acórdão que decidiu sobre matéria estranha à lide. Desonerado o crédito tributário por acórdão de primeira instância sem interposição de

recurso de ofício, não poderá o colegiado de segunda instância administrativa decidir novamente sobre a matéria. A decisão sobre matéria incontroversa pode ser revista por meio de embargos inominados por se tratar de inexistência material por lapso manifesto.

(...)

OMISSÃO DF. RENDIMENTOS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Em conformidade com o entendimento do STJ, no recurso repetitivo REsp n.º 973.733/SC, 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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2301-004.578, excluir, da ementa e do dispositivo da decisão, referências ao lançamento decorrente de depósitos de origem não comprovada e respectiva multa de ofício.

EMENTA DO 2º ACÓRDÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

(...)

OMISSÃO DF. RENDIMENTOS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Em conformidade com o entendimento do STJ, no recurso repetitivo REsp n.º 973.733/SC, 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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em REJEITAR os embargos da Fazenda Nacional.

Dos Acórdãos Paradigmas

PARA O TEMA (a):

Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo nº 973.733 – STJ

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial para o tema (a), o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CAREF, consubstanciada no Acórdão CAREF n.º 2401-001.759, Processo n.º 14485.000538/2007-16 (com ementa na integralidade, e-fl. 2.501), cujo aresto colaciona a seguinte ementa no essencial:

EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1) TEMA (a)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2000 a 30/09/2003

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO REALIZADO.

Não se verificando antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no inciso I do art. 173 do CTN.

(...)

PARA O TEMA (b):**Divergência quanto à aplicação da multa qualificada**

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial para o tema (b), o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, consubstanciada no **Acórdão n.º 101-94.219, Processo n.º 11516.000319/2002-11 (com ementa na integralidade, e-fls. 2.507/2.508)**, cujo aresto colaciona a seguinte ementa no essencial:

EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1) TEMA (b)

(...)

MULTA QUALIFICADA – Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

(...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 1.648/1.755, posteriormente complementada e-fls. 1.985/2.000), após **notificado em 1º/12/2009**, insurgindo-se contra lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 1.435/1.641), o qual constituiu originalmente crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, tendo havido lançamento de:

(a) Omissão de rendimentos recebidos de Mude Comércio e Serviços Ltda., decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, pagos através de interposta pessoa jurídica, Marcelo Naoki Ikeda – EPP, aplicando-se multa de ofício qualificada de 150% (ano-calendário 2003 a 2007);

(b) Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, aplicando-se multa de ofício de 75% (ano-calendário 2006);

(c) Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, aplicando-se multa de ofício qualificada de 150% (ano-calendário 2003 e 2004); e

(d) Omissão de rendimentos correspondente a valores enviados ao exterior e que foram creditados em conta corrente da empresa de propriedade do sujeito passivo, Cordell Enterprises Limited, aplicando-se multa de ofício qualificada de 150% (ano-calendário 2003 e 2004).

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 16-42.908 – 18ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 2.206/2.256), decidiu, em resumo: “*por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo parte do crédito tributário exigido.*”. Afastou-se do lançamento, para o ano-calendário de 2004, os depósitos bancários de origem não comprovada inferiores a R\$ 12.000,00 e que perfazem total que não ultrapassa o valor de R\$ 80.000,00, para os fins do §3º do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996. Não remanesceu lançamento relacionado ao ano-calendário de 2004 para depósitos bancários de origem não comprovada.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 2.263/2.328), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seus acórdãos

integrativos após decisões de embargos (*um primeiro embargos inominados com efeitos infringentes e um segundo embargos de declaração*), objeto do recurso especial de divergência ora em análise e anteriormente relatado.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.^a Câmara da 2.^a Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional para as matérias preambularmente destacadas com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicadas as matérias para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados (e-fls. 2.529/2.533).

Após decisões em embargos, houve petição reiterando o recurso especial (e-fls. 2.670/2.673) e sobreveio despacho ratificando a admissão (e-fls. 2.676/2.677).

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para as matérias admitidas, quando do voto.

Importa anotar que o contribuinte também apresentou recurso especial (e-fls. 2.699/2.711), porém, em outro despacho de admissibilidade específico para o recurso do sujeito passivo, não foi admitido o recurso (e-fls. 2.737/2.741) e, após agravo (e-fls. 2.751/2.758), este restou rejeitado (e-fls. 2.829/2.830), consolidando-se a não admissão, sendo matéria definitiva.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente (União) requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido no sentido de não reconhecer a decadência do lançamento nos levantamentos relacionados ao ano-calendário de 2003, inclusive, afastada a decadência pelo provimento do recurso especial, retornando-se o lançamento para o ano-calendário de 2003, pretende a rediscussão quanto à multa qualificada de 150% aplicada pela autoridade lançadora e mantida pela DRJ para depósitos bancários de origem não comprovada do ano-calendário de 2003, que teria sido afastada pela decisão recorrida originária.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas já informados alhures, o recorrente pretende rediscutir as matérias **(a)** decadência em relação a “**Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo nº 973.733 – STJ**”, e, subsidiariamente, se vencedor na primeira tese, **(b)** “**Divergência quanto à aplicação da multa qualificada**”.

PARA O TEMA (a) - Decadência

Para a temática em epígrafe, o recorrente, em apertadíssima síntese, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária, considerando que o acórdão recorrido pronunciou a existência de decadência para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, que não estão sob o manto do lustro decadencial.

Informa ter o Colegiado *a quo* decidido que “*relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01.01.2004, de forma que o prazo decadencial se esgotaria em 31.12.2008. Assim, considerando que o Recorrente foi cientificado do lançamento em 01.12.2009, verifica-se que decaiu o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento em relação ao ano de 2003*”.

Argumenta que, para o caso dos autos, o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” é 01.01.2005 (e não 01.01.2004).

Afirma que o acórdão recorrido aplicou equivocadamente a tese firmada a partir do Recurso Especial (STJ) n.º 973.733/SC, representativo de controvérsia, Tema Repetitivo 163.

Pondera que o acórdão paradigma firma entendimento correto e oposto ao acórdão recorrido estabelecendo que o termo *a quo*, para fins de contagem de decadência do fato imponible ocorrido em dezembro de determinado ano, se dá em 1.º de janeiro do segundo ano posterior ao fato imponible de dezembro (*e não no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*). Explica que o referido Recurso Repetitivo tinha por premissa afastar tese de 5 + 5 e que a leitura para o caso do imposto sobre a renda da pessoa física com fato gerado em 31 de dezembro empurra o início do lustro decadencial para o segundo ano posterior ao fato imponible de dezembro (*e não no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*).

PARA O TEMA (b) – Multa qualificada depósitos bancários

Para o tema em destaque, o recorrente, em apertadíssimo resumo, também sustenta o equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, considerando que o Colegiado *a quo* teria aplicado incorretamente as Súmulas ns.º 14 e 25 do CARF. Explica que não era caso de aplicação, porque o Auto de infração se refere a períodos de apuração seguidos, com prática reiterada, se qualificando em razão de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Pondera que o acórdão paradigma firma entendimento correto e oposto ao acórdão recorrido estabelecendo compreensão pela qual, se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 2.584/2.604) a parte interessada (contribuinte), em relação ao conhecimento do recurso especial, sustenta que o paradigma para a multa qualificada é inapto. Estaria a Fazenda Nacional pretendendo o revolvimento de fato, considerando que o Colegiado *a quo* pontuou a inexistência de dolo. Lado outro, o acórdão paradigma traz um relato de fatos dolosos, de modo que o contexto de fato é diferente. Para a temática da decadência não se manifesta quanto ao conhecimento.

No mérito, argumenta teses opostas as do recorrente e convergentes com as razões de decidir da decisão recorrida.

Especialmente, quanto a matéria de decadência, invocou o art. 62-A do RICARF, diante do que decidiu o STJ no REsp n.º 973.73/SC, o qual conduz à conclusão de que o termo inicial da decadência, segundo o art. 173, I, do CTN, deve ser entendido nos seguintes termos: “*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*”. Afirma ser leitura direta e literal do Recurso Repetitivo do STJ.

Requeru, ao final, a manutenção do venerando acórdão recorrido.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para julgamento.

É o que importa relatar.

Memoriais foram apresentados pelo contribuinte.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARE n.º 2301-004.578, complementado e integrado pelos acórdãos de aclaratórios ns.º 2301-005.263 e 2301-006.238**, tem por finalidade hodierna rediscutir as matérias seguintes com os seus respectivos paradigmas:

(a) Matéria: “Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo nº 973.733 – STJ” [no lançamento que têm levantamentos no ano-calendário 2003, por força de decadência]

(i) Paradigma (1): Acórdão 2401-001.759

(b) Matéria: “Divergência quanto à aplicação da multa qualificada” [no lançamento de depósitos bancários de origem não comprovada, ano-calendário 2003]

(i) Paradigma (1): Acórdão 101-94.219

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise a partir da regulamentação constante no RICARF.

Inicialmente, importa esclarecer que é necessário apreciar a admissibilidade em dois capítulos, um para cada tema, pelo que passo a fazê-lo de forma segregada, doravante.

- Admissibilidade do tema (a) “Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo n.º 973.733 – STJ”

O Recurso Especial, para a matéria e precedente previamente admitidos para o tema (a), a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara e no de ratificação, os quais adoto em plenitude como integrativos (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais para esse tema (a).

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial, o dissenso foi satisfatoriamente indicado, conforme, inclusive, bem destacado no despacho de admissibilidade originário da Presidência da Câmara.

Veja-se. O Colegiado *a quo* decidiu que “*relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01.01.2004, de forma que o prazo decadencial se esgotaria em 31.12.2008. Assim, considerando que o Recorrente foi cientificado do lançamento em 01.12.2009, verifica-se que decaiu o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento em relação ao ano de 2003*”. Portanto, firma tese de que o termo *a quo* é o primeiro dia (1º/01/2004) do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible (31/12/2003).

Em contraposição, o acórdão paradigma firma entendimento estabelecendo que o termo *a quo*, para fins de contagem de decadência do fato imponible ocorrido em dezembro de determinado ano, se dá em 1.º de janeiro do segundo ano posterior ao fato imponible de dezembro (e não no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible). Assim, o acórdão paradigma considera que o lançamento de competência de dezembro só pode ocorrer em 1º de janeiro do primeiro ano seguinte à ocorrência do fato imponible e, então, como a norma

do termo *a quo* da decadência (CTN, art. 173, I) trata do “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, tem-se a compreensão do termo *a quo* ser 1.º de janeiro do segundo ano posterior ao fato impositivo de dezembro. Logo, se aplicado tal entendimento, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na ótica do paradigma para o caso dos autos, seria 01.01.2005 (e não 01.01.2004), ocasião em que não se reconheceria a decadência.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência para o tema (a) relacionado com o debate sobre a “Decadência”.

- Admissibilidade do tema (b) “Divergência quanto à aplicação da multa qualificada”

O Recurso Especial, para a matéria e precedente previamente admitidos para o tema (b), a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, NÃO atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Veja-se. Há três acórdãos, que são integrativos e compõe uma única identidade final, o qual se pode chamar para melhor interlocução de “*acórdão recorrido*”. São eles os Acórdãos ns.º 2301-004.578, de 10/03/2016 (e-fls. 2.453/2.495), 2301-005.263, de 08/05/2018 (e-fls. 2.637/2.642) e 2301-006.238, de 06/06/2019 (e-fls. 2.665/2.668).

Dito isso, sabe-se que o lançamento relacionado com a multa de ofício qualificada foi mantido pela DRJ em primeira instância e afastado no primeiro dos três acórdãos do CARF, porém excluído o afastamento pelo segundo dos três acórdãos do CARF.

No recurso especial de divergência original (e-fls. 2.497/2.526), que antecedente os acórdãos integrativos proferidos em âmbito de embargos, o recorrente explica que a decisão recorrida originária do CARF afastou do lançamento a qualificação da multa de ofício para depósitos bancários de origem não comprovada, reduzindo-a de 150% para 75%, reformando a decisão da DRJ.

O recorrente relata que intimado aviou recurso especial para o tópico da multa qualificada, além de discutir a ausência de decadência no ano-calendário de 2003.

Ocorre que, após intimado o contribuinte, este interpôs embargos de declaração.

Consta dos autos que os embargos do contribuinte foram admitidos como *embargos inomina*dos, ocasião em que o Colegiado *a quo*, integrando e modificando o acórdão original, com efeitos infringentes, reconheceu lapso manifesto e excluiu do acórdão originário a abordagem sobre a temática da multa de ofício qualificada.

Entendeu-se que o contribuinte tinha desistido da discussão por força de parcelamento para o específico ponto, deixando de existir lide sobre a multa de ofício qualificada relacionada com os depósitos bancários de origem não comprovada, pelo que concluiu a Turma recorrida que o primeiro acórdão não deveria ter abordado o assunto e ceifou da integração dos acórdãos o capítulo sobre multa de ofício qualificada.

De logo, observa-se que deixa de existir comando próprio sobre multa de ofício qualificada nos acórdãos.

Na sequência, importa observar que o recorrente interpôs embargos de declaração para explicar que o contribuinte não tinha desistido de debater a multa qualificada, devendo ser matéria do contencioso fiscal. Explica que o parcelamento foi parcial, com ressalva para se discutir a multa de ofício qualificada.

Consta que o Colegiado *a quo* rejeitou os aclaratórios ao entender que, pelo reconhecimento da decadência do ano-calendário de 2003 (matéria preliminar de mérito constante no acórdão do CARF primevo), não mais poderia ter sido tratado o tema “multa de ofício qualificada”, de modo que o caminho acertado é manter o capítulo “multa qualificada” excluído dos acórdãos que se integram.

Ato subsequente, o recorrente, uma vez intimado da decisão dos segundos aclaratórios, apresenta petição para explicar que já tinha interposto recurso especial de divergência (antes dos dois aclaratórios) para rediscutir a “decadência” e a “multa qualificada”. Comunica, então, que quer reiterar o mencionado recurso especial originário para o duplo debate – decadência e multa qualificada –, sendo o primeiro tema prejudicial ao segundo assunto. Requer que, se vencedor na primeira temática (decadência), então que seja enfrentada a divergência para o tópico subsequente (multa qualificada).

Na sequência, novo despacho de admissibilidade complementar deu seguimento ao recurso especial de divergência reiterado, o fez nos termos do protocolo de origem e do próprio despacho de admissibilidade originário.

Pois bem. Do relato reportado, vê-se que não há interesse recursal da Fazenda Nacional em relação a temática da “multa de ofício qualificada”. Isto porque, pelos acórdãos integrativos, atualmente inexistente comando dispositivo do CARF que ordene o cancelamento de “multa de ofício qualificada” pelo seu próprio mérito ou, em outras palavras, pelo mérito de seu próprio enfrentamento direto.

A ordem de afastar a “multa de ofício qualificada” pelo seu próprio mérito constante no Acórdão n.º 2301-004.578, de 10/03/2016 (e-fls. 2.453/2.495), foi cancelada/excluída pelo Acórdão n.º 2301-005.263, de 08/05/2018 (e-fls. 2.637/2.642), o qual afastou o assunto da lide. Passou a ser um tema não conhecido do recurso voluntário. Demais disto, o Acórdão n.º 2301-006.238, de 06/06/2019 (e-fls. 2.665/2.668), manteve a exclusão, manteve o entendimento do Acórdão n.º 2301-005.263.

Então, repita-se, não há interesse recursal da Fazenda Nacional em relação a temática da “multa de ofício qualificada” discutindo o seu próprio mérito. Não é preciso a União pretender reformar o acórdão da Turma Ordinária para tal tema, pois, no final, o capítulo sobre “multa de ofício qualificada” não foi conhecido tendo sido afastado dos acórdãos na versão final que tomou forma o acórdão de recurso voluntário após os embargos.

Dito isso, cabe registrar, também, que a multa de ofício qualificada de 2003, para depósitos bancários de origem não comprovada, só está afastada do lançamento por efeito reflexo da decadência declarada para 2003 e não por capítulo próprio. Então, o tema se resolve na tratativa do capítulo sobre decadência de levantamentos do ano-calendário de 2003. Vale dizer, num eventual contexto de ganho da União na temática da decadência, se a Fazenda Nacional for vencedora na matéria (decadência), então, por efeito reflexo, arrastamento que tomou o assunto “*multa de ofício qualificada*”, essa voltará para o lançamento e será mantida hígida, pois não há, repita-se, dispositivo atual por fundamento próprio para afastá-la. Essa compreensão, igualmente, torna o assunto superado e transborda a demonstração da falta de interesse recursal.

Aliás, se a União ganhar no tema decadência e a multa de ofício qualificada for restabelecida por efeito reflexo, então apreciar o capítulo sobre “multa de ofício qualificada” poderia potencializar, em tese, até mesmo, um caso de *reformatio in pejus*, caso se concorde com o primevo acórdão CARF, que é o objeto do recurso especial. Ora, como dito, após os acórdãos

integrativos o comando do primeiro acórdão CARF; que ordenava cancelar a multa qualificada; foi excluído. Se a Fazenda Nacional vencer o tema decadência e, na sequência, insistir em apreciar o tema multa qualificada e isso a partir do desenho do acórdão primeiro, então, caso se concorde com os fundamentos lá constantes (que foram afastados pelos aclaratórios), estará se afastando a multa (trazendo de volta os fundamentos) e desfazendo o cancelamento desta ordem dado pelas decisões dos embargos.

Cabe pontuar, finalmente, que entre o protocolo originário do recurso especial e a consolidação da decisão recorrida com as decisões integrativas houve uma perda de objeto para o debate do capítulo “*multa de ofício qualificada*” constante no originário recurso e, por isso, novamente, não há interesse recursal da Fazenda Nacional. Neste horizonte, a União não precisava ter reiterado específico capítulo e, outrossim, o despacho de admissibilidade ratificador não precisava ter ratificado a admissão para o mencionado capítulo.

Adicionalmente, ainda que fosse hipótese de superar a compreensão da falta de interesse de recursal (**apenas por hipótese**), não haverá identidade fática para se aprofundar sobre a divergência jurisprudencial. O dissenso não estaria satisfatoriamente indicado. Isto porque, o acórdão recorrido (**no capítulo já cancelado**) afastava a multa qualificada por não observar dolo, enquanto o paradigma fala em mantê-la por haver dolo. Aferir se há ou não dolo com provas diferentes e processos dispares seria revolver conjunto probatório destes autos e não trabalhar com mera técnica de valoração da correta interpretação da prova reportada. Não há reporte para similaridade de elementos probantes entre os casos comparados, então não há identidade fática para se aferir divergência na aplicação de direito.

Por conseguinte, não conheço do recurso especial de divergência para o tema (b) relacionado com o debate sobre a “*Multa de ofício qualificada*”.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação para o capítulo conhecido.

- Temática da Decadência: “Aplicação do art. 173, I, do CTN conforme Recurso Repetitivo nº 973.733 – STJ”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária na forma aplicada pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado que sustenta tese diferente.

O reporte fático da matéria em análise aponta um lançamento de ofício relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física (*tributo sujeito a lançamento por homologação*), notificado o contribuinte em 1º/12/2009, no qual se declarou a decadência do lançamento para os levantamentos das competências do ano-calendário de 2003. Consta, ainda, reporte soberano quanto aos fatos relatados pelo Colegiado *a quo* que não consta comprovação de pagamentos, concluindo que não há pagamentos, bem como que não houve retenção de Imposto de Renda na Fonte.

A decisão recorrida aplicou o art. 173, I, do CTN, bem como o Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, de 12/08/2009, Representativo de Controvérsia) estabelecendo como fato impositivo 31/12/2003, termo *a quo* 1º/01/2004 e termo *ad quem* 31/12/2008, pelo que declarou a decadência em razão da notificação ter sido em 1º/12/2009. Transcreveu e comentou trecho da ementa do Recurso Especial n.º 973.733 que enuncia:

“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. (grifei)

Lado outro, o paradigma, observando os mesmos parâmetros (art. 173, I, do CTN, bem como o Repetitivo do STJ), firma entendimento diferente e pela sua inteligência o acórdão paradigma fixaria como métricas: (i) fato imponible em 31/12/2003, (ii) vencimento da obrigação em 30/04/2004 (IN SRF 393/2004, art. 14, III), (iii) termo *a quo* em 1º/01/2005, (iv) termo *ad quem* 31/12/2009. Logo, não seria declarada a decadência do lançamento considerando a notificação em 1º/12/2009.

Para iniciar, importa transcrever a íntegra da ementa do Recurso Especial n.º 973.733/SC, Tema Repetitivo n.º 163/STJ, *verbis*:

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 impositivos 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.

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009)

A partir da decisão acima, formulou-se a seguinte tese:

Tema Repetitivo n.º 163/STJ: "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".

Observa-se que o Recurso Especial n.º 973.733/SC (Tema 163/STJ), apreciava caso de tributação de contribuições previdenciárias, cujas competências ocorrem mês-a-mês, não focando em tratar e observar eventual peculiaridade de fato impositivo realizado em dezembro de determinado ano, sendo o foco apreciar a vetusta tese fazendária do "5 + 5", que restou fulminada para proibir interpretação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

Neste horizonte, é importante dizer que houve dúvidas e debates acerca da correta aplicação do Recurso Especial n.º 973.733/SC, Tema Repetitivo n.º 163/STJ, quando, por exemplo, se estivesse diante de tributo com fato impositivo em dezembro de determinado ano e o vencimento da obrigação fosse no ano seguinte, haja vista que o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", para tal hipótese, seria o ano subsequente ao vencimento da obrigação. Antes disso, não haveria autorização para lançar.

Aliás, o caso dos autos adentra no exemplo dessa dúvida. Ora, tem-se um imposto de renda da pessoa física, com fato impositivo em 31/12/2003, com vencimento da obrigação em 30/04/2004 (IN SRF 393/2004, art. 14, III).

Qual seria o termo *a quo* para se contar o prazo de decadência do lançamento com fato impositivo em 31 de dezembro e vencimento da obrigação no ano seguinte?

Iniludivelmente, o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo?

Ou Iniludivelmente, o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo)?

Muito bem. Este Conselheiro, na forma do Acórdão CARF n.º 2202-005.510, datado de 11/09/2019, com votação unânime, já entendeu outrora que, para o imposto sobre a renda da pessoa física, com fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, o termo *a quo* para se contar o prazo de decadência do lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo). A compreensão é que, não sendo possível realizar lançamento no ano do fato gerador, então o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento*

poderia ter sido efetuado” é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible).

O próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já foi desafiado a resolver a dúvida extraída de seu precedente e decidiu no mesmo sentido do entendimento deste Conselheiro, observe-se as seguintes ementas no essencial:

TRIBUTÁRIO. (...). APLICABILIDADE. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. (...).

(...)

II - Esta Corte firmou posicionamento segundo o qual o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário 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.

III - Outrossim, consoante entendimento jurisprudencial deste Superior Tribunal, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

(...)

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt nos EDcl no AgInt no REsp n. 2.025.700/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/12/2023, DJe de 14/12/2023)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...). DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO REFERENTE À COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO. ART. 173, I, DO CTN.

(...)

2. Segundo entendimento jurisprudencial desta Corte, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Precedentes.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.667.717/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/10/2021, DJe de 21/10/2021)

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Discute-se nos autos se já teria ocorrido decadência para a constituição dos créditos tributários referentes à competência de dezembro de 1997 com vencimento em 31.1.1998.

2. No tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo o recolhimento do tributo, o prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

3. O STJ firmou entendimento de que o marco inicial do prazo previsto no art. 173, I, do CTN é o exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. No julgamento do AgRg no Ag 1.199.147/SC, relatoria do Min. Luiz Fux, asseverou-se que o lançamento apenas poderia ser realizado após o vencimento da obrigação, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do exercício seguinte.

4. Logo, para o fato gerador ocorrido em 12/1997, o vencimento do tributo deu-se em 1998, motivo pelo qual o prazo decadencial começaria a correr apenas em 1999.

5. Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.670.650/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/8/2017, DJe de 13/9/2017)

Interessante destacar que o Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC) foi lavrado na relatoria do então Ministro do STJ, Sua Excelência Luiz Fux, sendo a decisão de 12/08/2009. Dito isto, em 15/06/2010, o mesmo Ministro Luiz Fux, em caso analisado com a peculiaridade da competência de dezembro e no âmbito do IRPF, cujo vencimento ocorre no ano seguinte, decidiu o seguinte no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.199.147/SC:

In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação *ex lege* de pagamento do IRPF foi omitida pelo contribuinte a partir de seu vencimento em 30.04.2001 [ano-calendário 2000, fato impositivo 31/12/2000], consoante consignado pelo Tribunal *a quo*; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.2002 com término em 01.01.2007; (d) ocorre que a notificação do contribuinte da constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 16.02.2005, por edital, conforme consta da Certidão de Dívida Ativa. (AgRg no Ag n.º 1.199.147/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/6/2010, DJe de 30/6/2010)

Anotase em complemento que o STJ formulou posteriormente a Súmula n.º 555, nestes termos:

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.

Pretendeu o STJ com isso estabelecer que, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, a declaração de ajuste anual deve ser entregue até determinada data de cada ano, fixada pela autoridade administrativa, relativamente ao ano-calendário anterior, cujo fato impositivo se aperfeiçoou em 31 de dezembro. Se a parte não paga, tampouco declara o tributo, ou paga parcialmente, inicia-se o prazo decadencial do lançamento de ofício no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que deveria ter havido a declaração.

Destarte, em esforço intelectual, se no caso do imposto sobre a renda da pessoa física, com fato gerador ou impositivo ocorrido apenas em 31 de dezembro do ano, não há que se falar em declaração do débito na mesma data do fato impositivo, então existe mais um argumento para afirmar que o lançamento só pode ocorrer no ano seguinte (após data da entrega da declaração, quando ocorre o vencimento da obrigação) e o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” deve ser o dia 1º de janeiro do ano subsequente, vale dizer, é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo).

A lógica normativa continua sendo a correta compreensão no sentido que, não sendo permitido realizar lançamento no ano do fato gerador, então o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo).

Por último, colaciono um recente precedente monocrático do STJ no mesmo sentido que apresento e exponho, a fim de demonstrar a efetiva consolidação da tese naquela Colendo Corte de uniformização do direito infraconstitucional:

RECURSO ESPECIAL Nº 2069541 - PR (2023/0142530-8)

DECISÃO

(...)

É O RELATÓRIO.

A irresignação não merece trânsito.

Em relação à controvérsia dos autos, consignou no Tribunal de origem às fls. 175/177:

Relatou o autor que deveria ter informado ao fisco, na DIRPF do ano de 2003, o recebimento da quantia de R\$ 29.406,65, referente a precatório, cujo imposto (R\$ 8.086,83), acrescido da multa (R\$ 6.065,12) e dos juros pela taxa SELIC, tinha de ter sido recolhido até 30-4-2003.

[...] Cinge-se a controvérsia em verificar a regularidade do procedimento administrativo quanto a lançamento tributário, que culminou com a cobrança de débito relativo ao IRPF 2003, no montante de R\$ 20.394, 77 (vinte mil, trezentos e noventa e quatro reais e setenta e sete centavos).

Decadência [...] A data que interessa ao Fisco é a do término do prazo para recolhimento do imposto, tendo em vista que, após essa data, se a obrigação tributária não tiver sido cumprida ou tiver sido cumprida irregularmente, o imposto poderá ser exigido de ofício, fato esse que fixa o elemento temporal que permite determinar o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para fins de contagem do prazo decadencial.

No caso dos autos, a apuração fiscal refere-se ao período de 01/01/2002 a 31/12/2002. Se considerado que o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro de 2002 e que o prazo para pagamento do tributo se encerrou em 30 de abril de 2003, tem-se que o lançamento para exigir o imposto não pago somente poderia ser efetuado a partir do dia 1º de maio de 2003. Logo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º de janeiro de 2004, o que faz com que o prazo decadencial se encerre em 31 de dezembro de 2008.

Afasto, pois, a alegação de decadência.

Da leitura do excerto transcrito, observa-se que o Tribunal de origem consignou que o ora recorrente deixou de informar na DIRPF/2003 o recebimento de quantia referente a recebimento de precatório e afastou a alegação de decadência sob o fundamento de que "o lançamento para exigir o imposto não pago somente poderia ser efetuado a partir do dia 1º de maio de 2003. Logo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º de janeiro de 2004, o que faz com que o prazo decadencial se encerre em 31 de dezembro de 2008" (fl. 177).

Dessa forma, com relação ao art. 150, § 4º, do CTN, nota-se que o referido dispositivo legal não contém comando capaz de sustentar a tese recursal e infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia").

Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

Ademais, tendo o Tribunal de origem afastado a alegação de decadência nos termos do excerto transcrito, considerando que houve a notificação de cobrança do tributo antes do encerramento do prazo decadencial, eventual alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

(...)

ANTE O EXPOSTO, não conheço do recurso especial.

Publique-se.

Brasília, 23 de maio de 2023.

Sérgio Kukina

Relator

(REsp n. 2.069.541, Ministro Sérgio Kukina, DJe de 30/05/2023)

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) neste capítulo, para restabelecer o lançamento dos levantamentos com competências no ano-calendário de 2003.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional das alegadas divergências jurisprudenciais, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme debate relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço parcialmente do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, conhecendo do tema decadência e não conhecendo do tema multa de ofício qualificada, e, no mérito, decidindo apenas a matéria conhecida, dou-lhe provimento para restabelecer o lançamento dos levantamentos com competências no ano-calendário de 2003, devendo-se devolver os autos para a Turma ordinária, a fim de que o Colegiado se pronuncie sobre o mérito do recurso voluntário no que ataca os fatos geradores do ano-calendário de 2003 restabelecidos, inclusive em relação a multa qualificada igualmente restabelecida, tudo no que não foi apreciado para 2003 em razão da decadência ora afastada. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conhecendo do tema decadência e não conhecendo do tema multa de ofício qualificada, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para restabelecer o lançamento dos levantamentos com competências no ano-calendário de 2003, de modo que resta necessário devolver os autos para a Turma *a quo* para pronunciamento sobre alegações de recurso não analisadas em razão do reconhecimento da decadência, inclusive, em relação à multa qualificada.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros