



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

Processo nº 10845.000938/2003-01
Recurso nº 163.761 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.916 – 2ª Turma
Sessão de 5 de novembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROLF FRITZ HANS KOSCHKE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, não houve pagamento antecipado na forma de imposto de renda retido na fonte, carnê-leão, imposto complementar, imposto pago no exterior ou recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como o fato gerador do imposto de renda se completa no último instante do dia 31 de dezembro de um ano-calendário, o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte, e o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do segundo ano-calendário a partir da ocorrência do fato gerador.

No caso, como o lançamento se refere ao ano-calendário de 1997, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1999 e terminou em 31/12/2003. Como a ciência do lançamento se deu em 07/04/2003, o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões trazidas no recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 11/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial contra decisão não unânime contrária à lei (fls. 410 a 420), interposto pela Fazenda Nacional (FN) através de seu representante legal, com fulcro no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, quando combinado com a regra de transição prevista no art. 4º do Regimento Interno deste CARF (RICARF).

Insurge-se a FN contra o acórdão nº 3402-00.021, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 04 de março de 2009 (fls. 400 a 406). O Recurso foi regularmente admitido consoante exame de fls. 422/423, com o acórdão guerreado assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

DEPÓSITO BANCÁRIO - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a

homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Recurso provido.

Relata o representante da Fazenda, em sede recursal, ter aduzido a Câmara *a quo* que, por ser o IRPF tributo sujeito a recolhimento mediante o sistema de "lançamento por homologação", o auto de infração somente poderia ser lavrado dentro do prazo estipulado no art. 150, §4º do CTN, ou seja, no prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, à data em que o contribuinte fora cientificado do auto de infração (04/04/2003), sendo o Colegiado *a quo*, havia perimido o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nos durante o ano-calendário de 1997.

Alega, a seguir, a Fazenda Nacional que o julgado ora recorrido, de quorum não-unânime, violou os artigos 173, I e o 150 § 4º do CTN e, assim, merece reforma, pois, a regra contida no artigo 173, I, do CTN é regra geral, cuja aplicação, segundo a jurisprudência do STJ (REsp 973.733/SC), ao caso concreto deve prevalecer, em razão da ausência de pagamentos feitos pelo contribuinte conforme auto de infração de fls. 02 a 07.

Defende que, portanto, no presente caso, não havendo o que homologar para os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1997, o termo inicial do prazo decadencial é a data de 01/01/1999 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). E, destarte, nos termos do art. 173, I, do CTN, apenas em 31/12/2003 teria sido fulminado o direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Considerando que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 04/04/2003, não há que se falar em decadência da exação.

O contribuinte não ofertou contrarrazões (fl. 219)

A título informativo, consta o auto de infração objeto do presente processo formalizado (acompanhado de seus demonstrativos) às fls. 02 a 07 do presente, com a descrição da ação fiscal e dos elementos probatórios anexados ao feito realizada em termo de verificação de fls. 08 a 20. Ciência do auto à fl. 133. Impugnação do contribuinte constante às fls. 135 a 160, com decisão de 1ª instância às fls. 322 a 339 e posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 347 a 388.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Quanto ao mérito, ressalte-se que a discussão da decadência dos tributos lançados por homologação é questão tormentosa, que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

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).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça

em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.

Tem sido esse o entendimento da 2ª Turma da CSRF, como demonstram os acórdãos a seguir transcritos:

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO, AO RESPECTIVO PRAZO DECADENCIAL, DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º. DO CTN. OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houve pagamento antecipado, o respectivo prazo decadencial é regido pelo artigo 150, parágrafo 4º. do CTN, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo, tendo em vista o previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF. (Acórdão nº 920201.61, sessão de 10/05/2011, Relatora Susy Gomes Hoffmann)

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

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

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC definiu que “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" (*Recurso Especial nº 973.733*).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). (Acórdão nº 920201.376, sessão de 11/04/2011, Relator Gustavo Lian Haddad)

Neste processo, verifico que não existiu antecipação de pagamento, pois, como demonstram as informações da declaração formalizada pelo contribuinte para o exercício de 1998 (fl. 85) e do demonstrativo de fl. 06, não existiram imposto de renda retido na fonte, carnê-leão, imposto complementar, imposto pago no exterior ou recolhimento do saldo de imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste momento, há que se fazer um esclarecimento quanto ao alcance do decidido no Recurso Especial nº 973.733 – SC. Isto porque esse julgado deixou claro 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”, o que, se aplicado literalmente ao IRPF, levaria à conclusão de se tratar do dia 1º de janeiro do ano subsequente ao do lançamento, o que, na prática, adiaria o início de contagem do prazo decadencial em apenas um dia.

Entretanto, há que se observar que o REsp nº 973.733 – SC trata de Contribuições Previdenciárias, tributo cujo fato gerador é instantâneo (consubstanciado no pagamento de salários a empregados – saliente-se que há referência no relatório do REsp a *servidores sobre cujas remunerações estão sendo exigidas as contribuições previdenciárias*). Assim, nessa situação, aplicando-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, cabe a conclusão de que o termo inicial seria o primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do fato gerador, conclusão essa que é constante do parágrafo 3 da ementa do REsp, acima transcrita.

Desta forma, para um tributo cujo fato gerador é instantâneo, o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible pode corresponder ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorre que o que se impõe aqui é a aplicação dos fundamentos do REsp em questão ao lançamento de Imposto de Renda, cujo fato gerador não é instantâneo.

Sendo o Imposto de Renda um tributo com fato gerador complexo e com período de apuração equivalente ao ano-calendário, tem-se que a aplicação das premissas claramente adotadas pelo STJ ao caso em específico levam à conclusão congruente porém levemente diversa da constante do parágrafo 3 antes reproduzido. Com efeito, para que no caso se cumpra o mandamento do art. 173, I, do CTN, deve ser levado em consideração que:

(1) o fato gerador do imposto de renda se completa no último instante do dia 31 de dezembro de um ano-calendário (e.g. 31/12/1997);

(2) o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte (e.g. 01/01/1998);

(3) o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do ano-calendário subsequente (e.g. 01/01/1999); e

(4) o prazo decadencial termina ao final de 5 (cinco) anos (e.g. 31/12/2003).

Esclareça-se que a aplicação literal da conclusão constante do parágrafo 3 da ementa do REsp (que se refere a tributo com fato gerador instantâneo) ao caso (que trata de tributo com fato gerador complexo) equivale a não aplicar os fundamentos da decisão do STJ sob o pretexto de vinculação à própria decisão.

Vale registrar que o próprio STJ, dando aplicabilidade ao recurso repetitivo, tem entendido dessa forma, conforme decisão abaixo referida:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

(Edcl no Edcl no AgRg no Resp 674.497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, Dje 26/02/2010)

Desta forma, como o lançamento se refere ao ano-calendário de 1997, diante da ausência de antecipação de pagamento, devidamente comprovada ao se observar a declaração formalizada pelo contribuinte para o exercício de 1998 (fls. 85 a 88) e o demonstrativo de fl. 06, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1999 e terminou em 31/12/2003. Como a ciência do lançamento se deu em 04/04/2003 (fl. 133), o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Processo nº 10845.000938/2003-01
Acórdão n.º **9202-002.916**

CSRF-T2
Fl. 231

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso para, no mérito, dar-lhe provimento, no sentido de afastar a decadência do direito de lançamento do tributo relativo ao ano-calendário de 1997.

Retorne-se, assim, à Câmara *a quo*, para apreciação das demais questões do recurso.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013 08:41:00.

Documento autenticado digitalmente por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 10/12/2013 e LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS em 10/12/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP09.1020.17247.WRBF

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

4A32F3518E3B2B1CAFC372F8A4BC54D571D4F863