



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.002673/2004-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.268 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de junho de 2020
Recorrente FERNANDO RULLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADES. CARF. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. NºS 4 E 108. ENUNCIADOS. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL. SÚMULAS CARF. NºS 38 E 123. ENUNCIADOS. APLICÁVEIS.

Tratando-se de lançamento por homologação, não comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado, uma vez que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário referente ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-33.785 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SP2 (processo digital, fls. 368 a 388), transcritos a seguir:

O contribuinte acima identificado insurge-se contra auto de infração que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 471.863,64, sendo R\$ 173.939,71 de imposto; R\$ 130.454,78 de multa de ofício e R\$ 167.469,15 de juros de mora calculados até 29/10/2004, fls. 03/07.

O auto de infração apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada no ano-calendário 1998 com aplicação da multa de ofício de 75%, fls. 05.

Em 11/11/2004, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal, fls. 08/11, e, no mesmo dia, o auto de infração de fls. 03/07 do qual o contribuinte foi cientificado por via postal em 18/11/2004, fls. 32.

A impugnação assinada pelo representante do interessado qualificado em fls. 18 foi entregue em 10/12/2004, fls. 35/63, com os argumentos que passamos a relatar em síntese e na ordem na qual aparecem naquele documento.

Inicia colacionando ensinamento sobre estado e cidadania e, em seguida, nega que tenha qualquer relação com a remessa ou o recebimento de moeda estrangeira no montante de US\$ 1.117.113,84.

Teria ocorrido a decadência de o fisco efetuar o lançamento em relação ao(s) ano(s) - calendário 1998. Sendo o lançamento do imposto sobre a renda na modalidade lançamento por homologação, a decadência teria ocorrido cinco anos após os fatos geradores conforme estabelece o art. 150, §4º do CTN. Assim, para os fatos geradores do(s) ano(s) 1998 a decadência teria ocorrido em 31/12/2003.

Reclama ter ocorrido ilegitimidade passiva, pois não teve qualquer participação no episódio de remessa de moeda estrangeira para o exterior, sendo, na verdade, vítima, pois nunca esteve em Nova York, não possui nem nunca possuiu conta no Banestado

ou Delta National Bank e desconhece a movimentação financeira noticiada em fls. 16 e 22/27.

Relata que atuou como gerente na empresa Quality Color no período de 02/08/95 a 04/02/97, tendo recebido como parte dos direitos trabalhistas a totalidade das quotas sociais da Qualimax Fotográficas Ltda na cidade de Lençóis Paulista. Permaneceu, juntamente com sua esposa, como titular da referida empresa até 01/08/1998 quando transferiu a totalidade de sua quotas sociais. Antes, porém, em 02 de maio de 1998, acumulando as funções de comerciante, voltou a ser gerente, agora da empresa Adorama Photo Distribuidora Ltda, na cidade de Catanduva, onde permaneceu até a data da apresentação da impugnação.

Informa que viajou ao exterior em 16 de fevereiro de 1997, para desfrutar de um prêmio recebido de seu empregador à época, José Arnaldo Fernandes Crespo. A viagem, juntamente com o empregador, iniciou com desembarque em Miami em 16/02/1997 e teve como objetivo participar de uma feira de fotografia na cidade de New Orleans nos dias 20 a 23/02/1997. Da referida feira teria guardado o crachá de identificação de fls. 90.

Mostra inconformismo com o fato de tal viagem ter sido usada como uma das justificativas para o lançamento.

Aponta que seu caso enseja a aplicação do §5º do art. 42 da Lei 9.430/96 para atribuir a um terceiro, a quem cabe o fisco identificar, a titularidade da conta de depósito e o dever de suportar o tributo.

Após referir-se a vários incisos do art. 5º da Constituição, defende a necessidade de diligência e perícia para provar a inexistência de relação jurídica do autuado com a suposta omissão de receitas. Apresenta quesitos para a diligência e para a perícia em fls. 58/59.

Argumenta que, na hipótese de ser obrigado a apresentar Recurso Voluntário, não teria recursos ou bens suficientes para amparar o depósito de 30% do valor da exigência fiscal. Devido a tal fato, haveria a necessidade de ser instaurado inquérito policial para apurar o verdadeiro autor da indigitada evasão de divisas.

Faz considerações finais genéricas a respeito da boa-fé e da justiça.

Antes de ocorrida a distribuição do Processo para julgamento, juntou novas considerações em fls. 102/106 e os documentos de fls. 107/122. Informa que contratou a advogada Sonia Col, na cidade de New York, para que a profissional diligenciasse junto ao DeltaBank e obtivesse provas da inexistência de relação jurídica do interessado com o referido banco.

A diligência da profissional obteve êxito, pois, após diversas reuniões com a diretoria e advogados do DeltaBank, a advogada da instituição financeira enviou correspondência afirmando que *"o Sr. Rulli, acima descrito, não possui, e nem nunca possuiu conta no DeltaBank, seja de forma direta ou indireta"*. Seria outro Fernando Rulli um tradicional correntista do banco.

Em adição, referindo-se ao fato como uma estranha coincidência, informa que em 24 de novembro de 2005 recebeu telefonema de uma Sra. Roberta, da Star Flat de São Paulo, que dizia tê-lo encontrado por meio da internet. A referida senhora desejava informações sobre a unidade 307 de um flat, mas não havia conseguido contato com a suposta representante legal do proprietário, Sra. Rita de Cassia Cos. O flat estaria localizado na Alameda Lorena, 473, conforme folheto de fls. 122.

Diante de tais fatos, conclui que um outro Fernando Rulli teria sido proprietário do flat e titular da conta no DeltaBank.

Reitera o pedido de diligência no DeltaBank e faz outro pedido de diligência, agora na administradora do flat da Alameda Lorena, 473.

Tendo sido distribuída a impugnação a esta Turma e designado o relator, o processo foi a julgamento em 18/09/2008, ocasião na qual houve a conversão do julgamento em

diligência para que a fiscalização apresentasse manifestação sobre os novos documentos apresentados pelo contribuinte, bem como juntasse documentos e informações que possibilitaram a identificação do sujeito passivo. Foi solicitado que outros documentos; normalmente juntados em casos similares, fossem trazidos aos autos.

Como resultado da diligência, a fiscalização juntou os documentos de fls. 135/165 e o Termo de Conclusão de Diligência Fiscal de fls. 132/135. No referido Termo, a autoridade autuante esclareceu que a pesquisa por homônimos foi feita, mas sem êxito, no sistema CPF da Receita Federal e que não possuía poderes para diligenciar junto a instituições financeiras fora do país. Acrescentou, também, que entendia não era provável ter ocorrido o que foi alegado pelo impugnante, pois seria impossível que apenas com o número do CPF alguém conseguisse abrir conta corrente em instituição financeira.

Em seguida, foi oferecida oportunidade para o impugnante aditar sua defesa, o que foi feito em fls. 172/175. No aditamento de sua impugnação, o interessado insistiu que existe um homônimo seu que abriu a conta corrente no Delta National - Bank em New York, conforme comprovam os documentos de fls. 116/117. Ressalta que a homonímia não pode ser restrita a determinado país e que a própria instituição financeira nova-iorquina declarou que era outro Fernando Rulli que possuía conta na instituição.

Contesta os documentos juntados pela autoridade fiscal, pois nenhum faz referência direta ou comprova ser o impugnante o verdadeiro autor ou responsável pelas fatídicas remessas de dólares.

Reapresenta seu pedido de diligência e requer seja o julgamento concluído no prazo legal de 360 dias.

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 368 a 388):

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

Ano-base: 1998

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO POR SER PRESCINDÍVEL.

A diligência e a perícia requeridas são indeferidas, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratar de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A Lei nº 9.430/1996; no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Impugnação improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, aí se incluindo o aditamento de documento, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 403 a 523 e 615 a 635):

1. Os fatos geradores ocorridos no referido ano-calendário não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário.

2. Desconhece a movimentação financeira a ele atribuída, pois nunca teve conta bancária no Banestado ou no Delta National Bank, o que se caracteriza ilegitimidade passiva, conforme documentação aditada aos autos. Ademais, cogita a possibilidade de ter sido usado como “laranja” pelo seu último empregador.

3. Além de não haver prova de seu aumento patrimonial, o imposto de renda não incide sobre depósitos bancários.

4. Discorre acerca de suposto homônimo, o qual possuía flat em São Paulo.

5. Discorre acerca de suposta nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, na medida em que seus pedidos de diligência e de perícia foram negados, bem como petição, protocolada em 3 de abril de 2006, não ter sido anexada aos autos.

6. A incidência concomitante dos juros moratórios e da multa se caracteriza *bis in idem*.

7. Nos termos do CTN, art. 106, a multa de ofício deverá ser reduzida a 20% (vinte por cento).

8. A incidência dos juros à taxa SELIC é inconstitucional.

9. Transcreve doutrina e jurisprudência perfilhadas à sua pretensão.

Conversão do julgamento em diligência

Esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto da Resolução nº 2402-000.725, cujo dispositivo aduz (processo digital, fls. 650 a 653):

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil se pronuncie sobre a documento de fl. 631 a 635, apresentado supervenientemente.

Despacho de encaminhamento processual

A Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto, unidade preparadora, pronunciou-se nos seguintes termos (processo digital, fl. 656):

Em atendimento à Resolução de folhas 650 a 653, informamos que não vislumbramos argumentos para atestar ou contestar a veracidade do documento novo apresentado pelo contribuinte.

Assim, devolvemos o processo ao CARF para prosseguimento

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 6/8/2009 (processo digital, fl. 368), e a peça recursal foi interposta em 1/9/2009 (processo digital, fl. 403), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente porque os juros à taxa SELIC são inconstitucionais, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme enunciado da Súmula CARF nº 2, transcrito na sequência:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido da ocorrência de cerceamento de defesa, supostamente porque o pedido de perícia para obtenção de provas, que já deveriam ter vindo aos autos, foi negado.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes, se já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir sua decisão. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, cuja decisão poderá ser fundamentada, inclusive, por meio de outros elementos probatórios presentes no correspondente processo, quando aquele entender suficientes à formação de sua convicção.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado

argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar ainda que, o CPC/2015, e por consequência os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402-006.494, proferido por este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No entanto, conforme art. 60 do mesmo Decreto, eventuais falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir

referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

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.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra específica, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Assim entendido, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. **do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. **da ciência de início** do procedimento fiscal, quanto aos tributos excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. **da decisão administrativa irreformável** de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

A propósito, conforme arts. 1º e 2º e 52 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos são auferidos, cuja apuração e respectivo pagamento são efetuados pelo contribuinte nos prazos legalmente previstos, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados [...]

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

[...]

Art. 52. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta Lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

Ocorre que, a partir do ano-base de 1991, conforme a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 1º, 2º, 9º, 10, 11 e 23, referida incidência mensal foi mantida, mas somente a título de antecipação. Nessa perspectiva, **excetuados os casos de tributação definitiva ou da retenção exclusiva na fonte**, ao final do correspondente ano-calendário, o sujeito passivo deverá apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído e, quando for o caso, efetivar o respectivo pagamento no prazo legal, podendo a autoridade fiscal exigir eventuais diferenças apuradas em procedimento fiscal. Confira-se:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados [...]

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - **de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte;** e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Art. 23. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação em vigor e a correção monetária com base na variação do valor do BTN.

(Grifo nosso)

Destaca-se que o fato gerador da incidência **definitiva** ou **exclusiva** na fonte ocorre mensalmente, mas **somente** nas situações excepcionais, especificamente **apontadas em lei**, não a sujeitando à apuração anual, própria da regra geral de tributação do IRPF. Por conseguinte, todos os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte deverão ser levados para o citado ajuste anual, cujo fato gerador se dará em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, independentemente das antecipações mensais.

Nesse pressuposto, regra geral, reportado IRPF tem fato gerador complexo ou periódico, com ciclo se iniciando e terminando em 1º de janeiro e 31 de dezembro respectivamente, cuja incidência se sucede em dois momentos distintos do respectivo período-base, quais sejam:

1. mensalmente, quanto à **antecipação** do imposto decorrente dos rendimentos auferidos no período;

2. anualmente, tocante à apuração **definitiva** do imposto devido, o que se opera por meio da declaração de ajuste anual, quando se faz o encontro de todos os rendimentos percebidos, deduções e compensações permitidas.

Como visto, dependendo das circunstâncias próprias de cada contribuinte (variação de alíquota em face da confluência de rendimentos oriundos de fontes distintas, deduções e compensações), o IRRF antecipado poderá ter sido maior ou menor do que o imposto devido no ajuste anual, restando parcela a restituir ou a pagar respectivamente. Portanto, o primeiro com o segundo não se confunde, pois a exigência da antecipação não afasta a imposição posta para o ajuste anual, eis que obrigações distintas destinadas a contribuintes diversos, como tais, dotadas de penalidades próprias pelo descumprimento.

Ante o exposto, infere-se que reportado IRPF já vinha sendo apurado mediante lançamento por homologação, sendo a atual estrutura de apuração; posta na Lei nº 9.250, de 26

de dezembro de 1995, arts. 7º e 13, § único; exatamente igual àquela validada a partir do ano-base de 1991, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial de referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 impositivo, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando de fato gerador e da antecipação de pagamento, total ou parcial, do imposto apurado; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio do enunciado da Súmula CARF nº 123, este Conselho já pacificou que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) se caracteriza antecipação de pagamento, legitimando a aplicação da regra especial vista no CTN, art. 150, § 4º, *verbis*:

Súmula CARF nº 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente declaração de ajuste anual. Isto, porque, ates de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte

tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas, aí se compreendendo, inclusive, a mudança do modelo de apuração da respectiva tributação. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que dita declaração foi apresentada.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

A autoridade fiscal considerou o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, iniciando-se sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em justificativa, afirma que “[...] não ocorreu o pagamento de imposto, em relação aos valores depositados nesta conta corrente [...]”, entendimento ratificado na decisão de origem, nestes termos (processo digital, fls. 20 e 368):

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

De modo diverso, o Contribuinte sustenta a total improcedência do crédito constituído, sob o pressuposto de que a mencionada autuação se deu quando já extinto o respectivo direito subjetivo detido pelo Fisco. Como fundamento, manifesta se tratar de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento do imposto, sem caracterização de dolo, fraude ou simulação. Neste contexto, deveria ser considerado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do mesmo Código, cuja contagem terá seu termo inicial na data de ocorrência dos fatos geradores, **assim considerados, os meses dos depósitos contestados**.

O crédito tributário objeto da contestação em julgamento teve por fundamento a omissão de rendimento decorrente dos depósitos bancários no ano-base de 1998, cuja origem não foi comprovada pelo Recorrente. Em tal escopo, tais rendimentos serão oferecidos à tributação no mês do respectivo crédito na conta de depósito ou de investimento, **ocorrendo o fato gerador dos supostos valores omitidos em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário**. É o que se abstrai da leitura do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do enunciado da Súmula CARF nº 38. Confira-se:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Súmula CARF nº 38:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Do exposto, é improcedente o argumento do Recorrente no sentido de que os fatos geradores do imposto lançado se deram nos meses em que referidos créditos bancários foram efetivados, eis que, como se vê no enunciado da Súmula transcrita anteriormente, isto ocorreu somente em 31 de dezembro de 1998.

Noutro sentido, além de não evidenciadas supostas práticas de dolo, fraude ou simulação, trata-se de lançamento por homologação, cuja comprovação da antecipação de pagamento do imposto apurado consta nos autos. Portanto, aplicável a regra especial prevista no CTN, art. 150, § 4º, operando-se o termo inicial do prazo decadencial ora questionado em 31 de dezembro do ano fiscalizado, data de ocorrência do respectivo fato gerador (processo digital, fls. 12, 14 e 16 a 22, 24, 56 e 180).

Assim entendido, a razão está com o Recorrente, pois a ciência do reportado lançamento ocorreu em 18/11/2004, posteriormente à expiração do período decadencial, o qual já tinha se operado em 31/12/2003 (processo digital, fl. 64).

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso interposto, extinguindo-se o crédito tributário decaído, restando prejudicada a análise das demais razões de defesa apresentadas pelo Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz