



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

Processo nº 10925.002105/2005-48
Recurso nº 153.778 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.057 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADEMIR HUGO BAUMGRATZ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de relevância econômica e reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos na conduta do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

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 nº 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 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” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, 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 impositivo, 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).

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSOS DE EXERCÍCIO ANTERIOR.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados na declaração de bens apresentada antes do início do procedimento fiscal e/ou com existência comprovada pelo contribuinte.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 02/04/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Ademir Hugo Baumgratz foi lavrado o auto de infração de fls. 03/08, objetivando a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física decorrente da falta de recolhimento do imposto pela apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, em relação aos anos-calendário de 1999 a 2003.

A Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 106-15.591, que se encontra às fls. 582/604 e cuja ementa é a seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 07/04/2012 por GUSTAVO LIAN HADDAD

Impresso em 05/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“IRPF - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL — SITUAÇÃO QUALIFICADORA - FRAUDE — As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

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 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).

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

MÚTUOS — A contratação de empréstimo entre particulares despida de comprovação da transferência do correspondente numerário não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez contrato unilateral que se perfaz com a tradição de seu objeto.

ACRÉSCIMO- PATRIMONIAL A DESCOBERTO — APROVEITAMENTO DE SALDO DE RECURSOS EXISTENTES NO FINAL DO ANO—CALENDÁRIO APURADO PELO AGENTE FISCAL - Demonstrado, no levantamento patrimonial e financeiro elaborado pelos auditores fiscais, a existência de recursos no final do ano - calendário, admite-se a sua transferência para o mês de janeiro do ano-seguinte. Cabe ao fisco a prova de que os recursos, descobertos por ele, foram consumidos até o último dia do mês de dezembro do ano-calendário. Se os demonstrativos denominados "Fluxos Financeiros de Recursos" são considerados legítimos e hábeis para justificar a tributação dos rendimentos tidos como omitidos, pelos mesmos motivos são aptos para provar a existência dos recursos descobertos pelos auditores fiscais.

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo

determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária (art. 161, CTN)

TAXA SELIC — Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de mora, a partir de 10 de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065, de 1995).

Recurso parcialmente provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, desqualificou a multa de ofício, e acolheu a preliminar de decadência do lançamento relativo a depósitos bancários do ano-calendário de 1999 e, por maioria de votos, deu provimento parcial para considerar o valor de R\$ 67.824,75 como origem de recurso para o cálculo do acréscimo patrimonial no mês de janeiro do ano-calendário de 2003.

Intimada pessoalmente do acórdão em 11/03/2008 (fls. 606) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 609/616, em que pleiteia, em apertada síntese, a reforma do v. acórdão recorrido por divergência jurisprudencial no tocante à desqualificação da multa com o acolhimento da decadência de parte do crédito tributário e por contrariedade à lei ou evidência da prova em relação ao valor de R\$67.824,75 considerado como origem de recursos para o cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto de janeiro de 2003.

Consoante despacho nº DAF106153778_324, de 18 de setembro de 2008 (fls. 618/622) o referido Recurso Especial foi admitido somente em relação à contrariedade à lei ou evidência da prova, sendo que em face dessa decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Agravo Regimental de fls. 625/629.

O Agravo foi acolhido, conforme Despacho nº 2101-0165/2009, de 24 de novembro de 2009 (fls. 632), dando-se seguimento ao Recurso Especial também em relação à desqualificação da multa.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 639/645).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Examino primeiramente o paradigma invocado pela Recorrente para demonstrar a divergência necessária ao conhecimento do recurso especial quanto à qualificação da multa, matéria que havia sido decidida por unanimidade (Acórdão n. 105-15.847):

MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE E PERCENTUAL
- Caracterizado o evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de contabilização da movimentação bancária, é aplicável a multa de ofício qualificada no percentual legalmente definido de 150%.

Com efeito, a situação descrita na ementa revela que o determinou a manutenção da qualificadora foi a prática reiterada, enquanto que no acórdão recorrido, que

também trata de lançamento por omissão de rendimentos com base em depósitos bancários não justificados, tal circunstância foi mencionada como não sendo motivadora de qualificação.

Entendo, assim, que estão presentes os requisitos para o conhecimento do recurso quanto à qualificação da multa.

Quanto à utilização do valor de R\$67.824,75 considerado como origem de recursos para o cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto de janeiro de 2003 o recurso foi manejado tendo em vista possível contrariedade à lei em face de decisão não unânime, devidamente articulada no recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional. Impõe-se assim o conhecimento do recurso também nesta parte.

Qualificação da multa

O v. acórdão recorrido afastou a multa qualificada imposta pela autoridade fiscal autuante, e, no tocante à decadência, determinou a aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, *verbis*:

“Art. 150 –

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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” (destacamos).

Em seu recurso especial a Procuradoria da Fazenda Nacional requer o restabelecimento da multa qualificada, com a consequente aplicação da sistemática de contagem do prazo decadencial do artigo 173, I do CTN.

Considerando que a qualificação da multa implica o afastamento da aplicação da sistemática do artigo 150, §4º do CTN optei por primeiramente examinar referida qualificação.

A fundamentação utilizada para justificar o evidente intuito de fraude foi a suposta conduta dolosa da contribuinte em omitir seus rendimentos, conforme se verifica do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/20):

“A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Por tudo que foi exposto, constatamos a atitude violadora da lei adotada pelo contribuinte ao omitir rendimentos cuja comprovação dá-se através das infrações acima demonstradas. Com isso, deixa de pagar o tributo devido que ora se exige, com a aplicação da multa qualificada de 150%, estatuída no inciso II do art. 44, da Lei 9.430/96, estando presente um dos casos de evidente intuito de fraude, definido no art. 71 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964: (verbis)

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente."

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 — Código Penal : crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Adotou a lei penal brasileira, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Há a consciência da conduta (ação ou omissão) e o consequente resultado, propiciado por esta ação ou omissão.

A conduta dolosa do contribuinte está evidente e materializada, face a total incompatibilidade do rendimento declarado ao longo dos anos e as várias infrações aqui demonstradas.

Sendo assim, face ao exposto acima, aplicamos a multa de ofício de 150%, de acordo com inciso II do artigo 44 da Lei nº.9.430/96.

Nos termos do Decreto nº.2.730/1998 e Portaria SRF nº.2.752, de 11/10/2001, foi elaborada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, que foi protocolada sob nº.10.925-002.106/05-92.

De acordo com o art.34 da Lei 9.249/95, extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Assim, fundamentado na exposição acima e em razão das funções inerentes ao cargo de Auditora Fiscal da Receita Federal, de acordo com os artigos 841 e 845 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99 (RIR/99), efetuamos de ofício, o lançamento do imposto." (original sem grifos)

A penalidade em questão foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

"Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Já me manifestei em outras oportunidades que a teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc. Nesse sentido, transcrevo os seguintes julgados:

“EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO - Configura evidente intuito de fraude a utilização de interposta pessoa com o propósito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, sendo aplicável, nesses casos, a multa de ofício qualificada.” (Acórdão 104-20713, Sessão de 19/05/2005, Rel. Remis Almeida Estol)

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Se a fiscalização não demonstrou, nos

autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada.” (Acórdão 104-18487, Sessão de 06/12/2001, Rel. Nelson Mallmann)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - O uso de notas fiscais inidôneas caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17527, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17526, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, o recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia o restabelecimento da multa qualificada de 150% tendo em vista a conduta reiterada e sistemática do contribuinte que omitiu rendimentos nos exercícios de 1999 a 2000 (fls. 611).

Entendo, no entanto, que a simples omissão de rendimentos, ainda que reiterada em vários exercícios, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício “não qualificada” de 75%.

Com efeito, considero que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, interposição de pessoas, etc.

Em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja caracterizada é objeto de presunção legal relativa, não bastam as alegações de relevância econômica dos valores envolvidos e reiteração de conduta para a demonstração do evidente intuito de fraude.

Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos em acórdão sobre o tema, se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação desse multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do Recorrente a justificar a qualificação da penalidade, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso especial nesse quesito.

Decadência

Por outro lado, no tocante à decadência, já manifestei meu entendimento em diversas oportunidades segundo o qual o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o do art.150, §4º do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento seria de cinco anos a contar do fato gerador.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, conforme alteração promovida pela Portaria MF n.º 586/2010 no artigo 62-A do anexo II, introduziu dispositivo que determina, *in verbis*, 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 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”

Assim, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 973.733, nos termos do artigo 543-C, do CPC, consolidou entendimento diverso, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

“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 inocorre, 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 efetuassem 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.

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

No presente caso a decisão recorrida reconheceu a decadência em relação ao ano-calendário de 1999. Como se verifica da declaração de ajuste anual apresentada pela contribuinte constante às fls. 41/43, durante o ano-calendário de 1999 ocorreu a antecipação do imposto de renda por meio das retenções sofridas durante o ano-calendário.

Logo, aplica-se no presente caso o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, sendo que o início do prazo de decadência dá-se com a ocorrência do fato gerador, em consonância com o que foi decidido no v. acórdão recorrido.

Na data em que a contribuinte tomou ciência do lançamento, 18/10/2005 (fls. 473), os fatos geradores referentes ao ano calendário de 1999 encontravam-se fulminados pela decadência, constatado que se passaram mais de cinco anos contados da data do fato gerador que se deu em 31/12/1999.

Deve, assim, ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

Comprovação do Acréscimo Patrimonial

Por outro lado a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia em suas razões de recurso a reforma do v. acórdão que, ao analisar o levantamento fiscal de acréscimo patrimonial a descoberto, acatou como origem para o mês de janeiro de 2003 o valor de R\$67.824,75, correspondente ao saldo existente no mês de dezembro de 2002 na apuração do acréscimo patrimonial pela autoridade fiscal.

Quanto a esta questão, filio-me à corrente que entende que somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente, os valores consignados na declaração de rendimentos em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo e/ou comprovados pelo contribuinte.

Entendo que esta comprovação é essencial para quem alega a existência desses recursos. Sem a apresentação de documentos comprobatórios não há como considerá-los como recursos dos anos subsequentes, sob pena de se “criar” patrimônio não declarado pelo próprio contribuinte.

Apenas para não deixar dúvidas, esclareço que tal entendimento, a meu ver, não é contraditório com o fato de que há, de fato, um aproveitamento de “sobras” de origens de um mês para o outro dentro do mesmo ano-calendário.

A razão para tanto é que não há obrigação por parte do contribuinte de apresentar declaração mensal de rendimentos, pelo que seria irrazoável considerar as “sobras” como tendo sido consumidas, diante da impossibilidade do contribuinte declará-las como não gastas. Não é o que ocorre quando considerados dois anos-calendários distintos.

Transcrevo a seguir ementa de acórdão do antigo Conselho de Contribuintes que adota esse entendimento:

“IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e

ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base. Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.” (Ac 104-17144).

Verifico, no entanto, que em sua declaração de ajuste do exercício de 2003 (fls. 50/52) o contribuinte informou como dinheiro em espécie o valor de R\$24.240,00, sendo que tal montante não foi considerado demonstrativo de variação patrimonial de fls. 36/37.

Entendo que não há razão para serem desprezados tais valores na medida em que foi o próprio contribuinte quem os declarou tempestivamente, sendo que não foi feita qualquer prova pela fiscalização da inexistência desses valores. Em verdade, o demonstrativo de variação patrimonial demonstra que o acúmulo dessa quantia era plenamente possível ao apontar, em relação ao mês de dezembro de 2002, saldo de R\$67.824,75.

Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja considerado como origem no demonstrativo de variação patrimonial, para o mês de janeiro de 2003, o valor de R\$24.240,00.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad