



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10932.720095/2012-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.085 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** EDSON JACOMO BELLOTTI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO.

O aperfeiçoamento do lançamento, de acordo com o que dispõe a legislação em regência, especificamente o artigo 142 do CTN, se deu no momento da lavratura do Auto de Infração originário, através da devida ciência do contribuinte.

*In casu*, a diligência fiscal serviu apenas para elucidar eventuais dúvidas da autoridade julgadora de primeira instância.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO EXISTÊNCIA**

Após a determinação da diligência requerendo esclarecimentos, foi efetuado o relatório de diligência explicitando de maneira pormenorizada a motivação da acusação fiscal, não havendo que se falar em nulidade.

**SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. PESSOA FÍSICA.**

Uma vez constatados depósitos de origem não comprovada em conta bancária da pessoa física, o auto de infração deve ser lavrado contra esta, pois reveste-se da condição de sujeito passivo da obrigação, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional.

**SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO FISCAL.**

O Supremo Tribunal Federal definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE n° 601.314, e consolidou a tese: O art. 6° da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM PARCIALMENTE COMPROVADA.

Presume-se omissão de rendimentos os valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove a origem dos recursos. Os depósitos cuja origem não tributada foi devidamente identificada devem ser excluídos da autuação.

DEDUÇÃO. VALORES INFORMADOS NAS DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE E JÁ TRIBUTADOS. FALTA DE PROVAS.

Inexistência de coincidência entre os documentos apontados pelo contribuinte e as declarações, não sendo possível acolher as deduções pretendidas pelo contribuinte, por falta de provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a decadência. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o rendimento de R\$ 32.506,00 no ano-calendário 2008 e R\$ 43.822,80 no ano-calendário 2009, relativos a rendimentos declarados já oferecidos à tributação. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora) e Matheus Soares Leite, que declaravam a decadência. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à decadência, o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(Assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausentes as Conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife - PE (DRJ/REC) que julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 11-58.993 (fls. 3091 - 3111):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*SIGILO BANCÁRIO.*

*É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros, registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.*

*IRPF. DECADÊNCIA, NÃO CABE A ALEGAÇÃO.*

*Pela a regra do §4º do art. 150 do CTN lançamento por homologação o direito da fazenda pública constituir o crédito de IRPF começa a contar de 31 de dezembro de ano calendário de ocorrência do fato gerador. O IRPF tem fato gerador complexo que só se aperfeiçoa ao final de cada ano calendário. Quando não há pagamento antecipado do IRPF, a regra que se aplica é a do art. 173, I do CTN.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS, DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*

*A legislação vigente autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o sujeito passivo titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Também são considerados como rendimentos omitidos, os depósitos de origem não comprovada não oferecidos à tributação.*

*ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA.*

*As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrências das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na mesma forma como presumidos pela lei.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercício: 2009, 2010*

*JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.  
EFEITOS.*

*Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previstos em lei.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O presente processo trata de Auto de infração lavrado contra o Contribuinte (fls. 1703/1707), para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de R\$ 1.019.214,00, relativo aos exercícios de 2009 e 2010, bem como de juros moratórios, no valor de R\$ 282.131,53 (calculado até 31/08/2012), e multa proporcional no valor de R\$ 764.410,49.

De acordo com a Descrição Dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 1705/1715) a Autuação tem por fundamento a OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

O Contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, pessoalmente, em 14/09/2012, e, em 15/10/2012, apresentou sua Impugnação de fls. 2043 a 2064. Como fundamento de sua defesa argumentou:

1. Que o ato de lançamento é nulo, tendo em vista que a auditoria federal não informou quais seriam os depósitos cuja origem não foi comprovada, além de que não constam nos autos quaisquer justificativas para a recusa de considerável parcela da documentação comprobatória apresentada;
2. Que as provas obtidas para a autuação são ilícitas, tendo em vista que não havia autorização judicial para quebra do sigilo bancário da empresa
3. No mérito, defendeu:
  - a. Que, mesmo havendo reconhecimento expresso que os valores recebidos decorreram do exercício da atividade empresária, a Fiscalização insistiu em lançar o tributo e as multas em face da pessoa física;
  - b. Que sejam considerados os valores já declarados pelo contribuinte na DAA, uma vez que não existe dispositivo legal que permita ao Fisco presumir que as importâncias espontaneamente declaradas não transitaram pelas contas bancárias do Contribuinte;
  - c. Que seja revisto o lançamento com base na apresentação de documentos aptos a justificar os ingressos em suas contas bancárias.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/REC para julgamento, que, através do Despacho nº 3.744/15 (fls. 3.015/3.019), converteu o feito em

diligência e requereu o esclarecimento dos motivos pelos quais a autoridades fiscal não levou em consideração alguns dos documentos apresentados pelo Contribuinte à título de justificativa pelos depósitos bancários em seu favor.

Como resposta à determinação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, o Agente Fiscal apresentou a manifestação de fls. 3028 a 3075. Nessa oportunidade, procurou justificar todos os motivos que levaram à desconsideração de parcela dos documentos acostados aos autos pelo Contribuinte.

Uma vez cientificado do resultado da Diligência Fiscal, o Autuado juntou sua defesa (fls. 3080 a 3083), oportunidade na qual alegou:

1. Que a autoridade Fiscal se ocupou em rebater os pontos alegados na defesa conduta esta que não encontra respaldo no rito do processo administrativo fiscal federal. Por esse motivo, requer que sejam desconsideradas as informações trazidas pela auditoria;
2. Que o resultado da diligência apenas comprova a razão do Impugnante ao argumentar que o ato administrativo de lançamento se encontrava viciado por não apresentar justificativa para a desconsideração de parcela dos documentos apresentados pelo Contribuinte;
3. Que se consumou a decadência do lançamento, afirmando que o mesmo somente se aperfeiçoou no dia 21.07.2017, data na qual tomou ciência da diligência e, conseqüentemente, das justificativas nela formalizadas.

Diante do exposto, o processo foi remetido novamente à 1ª Turma da DRJ/REC, para que novamente apreciassem a discussão. Na oportunidade, os julgadores de primeira instância decidiram pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do lançamento, excluindo da base de incidência tributária o valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais), uma vez que comprovado ser referente a uma transferência de outra conta bancária do recorrente. Todos os demais argumentos foram refutados pela Autoridade Julgadora (fls. 3091/3111).

Em 14/02/2018 o Contribuinte tomou ciência do Acórdão (AR – fl. 3137) e, em 13/03/2018, interpôs seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 3140 a 3161, onde:

1. Inicialmente, evidencia que a Autuação não foi devidamente fundamentada, o que implica em sua nulidade por cerceamento do direito de defesa do Contribuinte;
2. Argumenta que, caso se considere válido o lançamento, há de se considerar que este somente se aperfeiçoou com a intimação do contribuinte acerca do resultado da Diligência Fiscal na primeira instância, motivo pelo qual haveria se consumado a decadência;
3. Aduz que a obtenção dos dados bancários do Contribuinte não se deu nos conformes da legalidade, uma vez que não foi comprovada a indispensabilidade desses extratos;
4. No mérito:

- a. Sustenta que foi apresentada vasta documentação comprovando que os rendimentos do Contribuinte são oriundos da atividade de intermediação e administração da construção civil, o que implica em clara atividade de natureza empresarial e justifica a incidência do IRPJ;
- b. Relata que não foram expressamente indicados os depósitos cujas origem consideraram-se desconhecidas;
- c. Afirma que houve erro na eleição do sujeito passivo, pois os lançamentos não deveriam ter sido lançados na pessoa física;
- d. Alega que não foi apresentada justificativa para a desconsideração dos documentos apresentados na oportunidade da fiscalização;
- e. Solicita que sejam deduzidos da base de incidência os valores que já foram declarados como tributáveis na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do Contribuinte.

É o relatório

## **Voto Vencido**

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

## **Juízo de admissibilidade**

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **Da decadência**

O Recorrente afirma que o lançamento apenas aperfeiçoou-se após a sua intimação do resultado da Diligência Fiscal, razão pela qual supostamente teria ultrapassado o prazo decadencial para constituição do débito.

Pois bem.

Após a apresentação da impugnação por parte do contribuinte, a DRJ determinou a realização de diligência nos seguintes termos:

*10. Considerando a necessidade de prover o processo dos elementos necessários ao julgamento da lide, considerando ainda o disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, proponho o encaminhamento do presente processo à DRF São Bernardo do Campo para que a autoridade lançadora exponha os motivos pelo qual a documentação apresentada pelo contribuinte não foi*

*considerada hábil a comprovar a origem dos depósitos bancários listados na Planilha "Valores Contestados e não Excluídos".*

*10.1. Após realizada a diligência, solicito que o contribuinte seja cientificado da motivação da recusa da documentação apresentada para fins de comprovação da origem dos depósitos bancários, sendo-lhe concedido novo prazo para manifestação.*

Verifica-se que foram constatadas falhas no lançamento, em virtude da falta de motivação, razão porque houve necessidade de complementação da das razões que ensejaram o lançamento, o que resultou em lançamento substitutivo com conteúdo alterado, incluindo vasta motivação com relação à recusa de documentos para a comprovação da origem dos depósitos, trazendo clareza à acusação fiscal, conforme se verifica do Relatório Fiscal após a diligência realizada por determinação da DRJ (fls. 3.028/3.072).

Do lançamento deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (art. 145 do CTN) e, para o seu aperfeiçoamento, imprescindível se faz que a acusação fiscal venha acompanhada com todos os elementos que compõem o lançamento, dentre eles, a motivação, o cálculo do montante devido, a fim de dar conhecimento ao contribuinte da acusação que lhe é imposta.

Vejamos como dispõe o Decreto nº 70.235/72 acerca da formalização do crédito tributário:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Art. 59. São nulos:*

*(...)*

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

Nesse diapasão, o lançamento para a exigência do crédito tributário somente se aperfeiçoou em 21.07.2017, data na qual o sujeito passivo tomou ciência da diligência e, conseqüentemente, das justificativas nela formalizadas e que completaram a acusação fiscal, a qual deve vir acompanhada de todos os elementos indispensáveis à sua comprovação.

Como a presente demanda trata da exigência de Imposto de Renda relativo aos exercícios de 2009 e 2010, tanto com base no art. 150, § 4º, como com base no 173, I do CTN, já se operou a decadência dos créditos tributários em discussão.

Caso reste vencida nesse ponto, necessário se faz a apreciação dos demais argumentos aduzidos na peça recursal.

### **Nulidade do Lançamento por falta de fundamentação e do cerceamento do direito de defesa**

A maioria do colegiado votou por afastar a decadência considerando como válido o lançamento desde a sua origem, firmando entendimentos que os esclarecimentos

complementares foram requeridos pela autoridade julgadora de primeira instância para subsidiar a sua convicção, tendo em vista o preceito normativo do artigo 29 do Decreto 70.235/72:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Dessa forma, tomando como base a decisão colegiada, passamos à análise das razões recursais.

Consoante alegado pelo Contribuinte, o Lançamento Tributário encontra-se eivado por vício de nulidade. De acordo com o Recurso apresentado, a Autoridade Fiscal não teria apresentado as razões que a levaram a desconsiderar os documentos comprobatórios disponibilizados pelo Contribuinte.

Após a determinação da diligência requerendo esclarecimentos, foi efetuado o relatório de diligência explicitando de maneira pormenorizada a motivação da acusação fiscal, não havendo que se falar em nulidade.

#### **Do erro na eleição do sujeito passivo.**

O Recorrente afirma que teria havido erro na eleição do sujeito passivo, pois, no seu entender, o auto de infração não poderia ter sido lançado contra sua pessoa física, tendo em vista que teria sido demonstrado que a movimentação financeira seria decorrente de atividade empresarial (fl 2969).

Ocorre que, conforme mencionado pela autoridade autuante no Termo de Verificação e de Constatação de Ação Fiscal e relatório de diligência (fl. 1713/1714; 3.028/3.072), os valores comprovados como referentes à Pessoa Jurídica foram devidamente excluídos, mantendo-se tão somente os depósitos considerados como sem comprovação.

Desse modo, uma vez constatados depósitos de origem não comprovada em conta bancária da pessoa física, o auto de infração deve ser lavrado contra esta, pois reveste-se da condição de sujeito passivo da obrigação, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

Dessa forma, não há que se falar em erro na eleição do sujeito passivo.

### **Quebra de Sigilo Bancário**

O Contribuinte alega que houve quebra do seu sigilo bancário sem que se atendesse ao critério legal da indispensabilidade para a fiscalização.

Entretanto, entendemos que o procedimento de fiscalização encontra pleno respaldo na legislação pertinente.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento, por meio do julgamento de cinco processos (ADIs 2397 2386, 2389, 2390, 2397 e 2406) no sentido de que os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001 não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros não havendo ofensa à Constituição Federal.

Destaque-se ainda que o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória por este Conselho:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por tais razões, rejeita-se a preliminar suscitada pelo contribuinte.

### **Mérito**

O presente Processo Administrativo trata da exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Cabe inicialmente esclarecer que as questões atinentes à inconstitucionalidade de lei tributária não são oponíveis na esfera do contencioso administrativo, conforme se destaca do enunciado da Súmula nº 2, assim redigida:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Dessa forma, não cabe ao órgão julgador administrativo o pronunciamento acerca da inconstitucionalidade da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por ultrapassar a sua competência funcional.

### **Da Comprovação da origem dos depósitos**

O Contribuinte alega em suas razões recursais, restou plenamente comprovado nos autos do presente processo que os valores que circularam por suas contas bancárias são originários da atividade de intermediação de negócios de construção civil.

Nesses termos, faz menção a uma série de documentos que foram apresentados às autoridades fiscais e, de acordo com o seu entendimento, são plenamente capazes de demonstrar a origem dos depósitos auditados e sua natureza empresarial. Por esse motivo sustenta que estar-se-ia diante de uma hipótese de incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Acontece que os documentos apresentados no presente processo não são capazes de comprovar a efetiva origem dos ingressos discriminados. Os contratos acostados sequer fazem menção à quaisquer comissões ou quantias a serem repassadas ao Recorrente.

Ademais, inexistem documentos que logrem êxito em comprovar a efetiva natureza comercial dos rendimentos tributados. Simplesmente juntar contratos firmados por terceiros e tentar vinculá-los a certos depósitos, sem que haja qualquer identidade de datas ou valores, ou mesmo indicação em linguagem de prova que convergisse na comprovação da origem dos depósitos, é medida infrutífera, uma vez que não é suficiente para afastar a presunção do Art. 42 da Lei 9.430/96.

Dessa forma, não sendo atendidos aos critérios quantitativos e temporais, ao menos de forma convergente, se mostra imprestável a vasta documentação apresentada pelo Contribuinte, sendo esta incapaz de atestar a natureza empresarial dos recebimentos e, conseqüentemente, a suposta incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

No caso em análise, apenas um depósito teve a origem devidamente comprovada pelo contribuinte, qual seja o realizado no dia 28/03/2008, no valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais), uma vez que verificou-se que esse ingresso decorreu da transferência de uma outra conta bancária de sua titularidade, conforme documentos de fls. 2302, 2303 e 2304, os quais foram excluídos do lançamento, nos termos já expostos pela Decisão de Primeira Instância.

### **Dedução dos valores informados nas Declarações de Ajuste Anual do Contribuinte**

Com relação a dedução dos valores declarados pelos contribuintes da importância apurada pela fiscalização à título de depósitos bancários de origem desconhecida, cabe ressaltar que essa possibilidade tem por fundamento o princípio da boa-fé, portanto, é de se considerar que, havendo sido declarados, naquele ano-base, quaisquer rendimentos tributáveis, parcela das omissões já integraram os registros fiscais do Recorrente.

Logo, constitui direito do Contribuinte que sejam excluídos da apuração os valores já apurados nas competentes Declarações de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, nos exercícios em que sejam constatadas as omissões.

Portanto, devem ser excluídos do lançamento o rendimento de R\$ 32.506,00 no ano-calendário 2008 e R\$ 43.822,80 no ano-calendário 2009, relativos a rendimentos declarados já oferecidos à tributação.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir o rendimento de R\$ 32.506,00 no ano-calendário 2008 e R\$ 43.822,80 no ano-calendário 2009, relativos a rendimentos declarados já oferecidos à tributação.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.

## Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, **apenas quanto a decadência do crédito tributário**, impondo manter incólume o Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

### **DA DECADÊNCIA - APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO**

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando as Contribuições Previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das

informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as Contribuições Sociais Previdenciárias deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

*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 incoorre, 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 **Códex 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 imponíveis 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.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

***In casu, porém, despciendas maiores elucidações a propósito da matéria, o ponto nodal da demanda é fixar se o Auto de Infração se perfectibilizou no momento da primeira intimação (Relatório Fiscal originário) ou da intimação do "Resultado da Diligência".***

Pois bem.

No que se refere à diligência realizada, é válido acrescentar o que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'.*

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Acrescente-se ainda que o novo Código de Processo Civil estabeleceu a prática de um contraditório substancial participativo e não apenas formal, no sentido de ouvir as partes interessadas anteriormente à tomada de decisão, evitando assim as "decisões-surpresa".

Assim, a autoridade julgadora de primeira instância solicitou uma diligência no intuito de ouvir a autoridade lançadora no que se refere à alegação de ausência de motivação e, posteriormente, foi dada nova chance ao contribuinte para se manifestar quanto à insuficiência probatória.

Registre-se que o lançamento foi efetuado por autoridade competente e observou os requisitos contidos no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, especificando sujeito passivo, enquadramento legal, fato gerador da obrigação, matéria tributável, cálculo do montante devido, penalidade aplicada e prazo para recolhimento ou impugnação, com indicação de cargo e número de matrícula do autuante.

Dessa maneira, evidencia-se que foram oferecidas condições para que o contribuinte identificasse os fundamentos da autuação realizada, propiciando-lhe todos os meios para manifestar suas razões de defesa.

Acrescente-se ainda que, no caso em questão, a legislação tributária determinou a inversão do ônus da prova, cabendo ao impugnante ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Ademais, essa prova deve ser feita individualmente em relação a cada depósito, conforme veremos a seguir, não devendo prosperar, portanto, a alegação do sujeito passivo de que caso o contribuinte indique a origem dos depósitos, mesmo que de maneira geral, não pode a autoridade fiscal, simplesmente,

---

quedar-se inerte, como se a tributação dos depósitos bancários fosse a única forma possível de autuação.

Sendo assim, mais uma vez, o auto de infração **não** foi lavrado com falha de motivação, principalmente quando, conforme declara o próprio contribuinte, a contestação da origem dos depósitos é feita de forma generalizada. Cabe apenas à autoridade fiscal demonstrar a ocorrência da presunção legal, ou seja, a existência de depósitos bancários cuja comprovação não foi feita de forma individualizada e, portanto, não atendeu ao requisito exigido.

Dito isto, a meu ver, resta claro que o aperfeiçoamento do lançamento, de acordo com o que dispõe a legislação em regência, especificamente o artigo 142 do CTN, se deu no momento da lavratura do Auto de Infração originário, através da devida ciência do contribuinte.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e NEGAR-LHE PROVIMENTO para afastar a decadência do crédito tributário**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira