



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

Processo nº 13808.000438/99-76
Recurso nº 161.962 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.215 – 2ª Turma
Sessão de 28 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARTELINO ALBERTO LOVISARO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1994

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

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

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

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

No caso, como a parte do lançamento em discussão se refere ao ano-calendário de 1993, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1995 e terminou em 31/12/1999. Como a ciência do lançamento se deu em 27/04/1999, o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso com retorno à Câmara "a quo" para análise das demais questões.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 05/07/2012

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

Relatório

O Acórdão nº 106-16.793, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 135 a 147), julgado na sessão plenária de 06 de março de 2008, por unanimidade de votos, não conheceu de parte do recurso por concomitância com ação judicial para a matéria imunidade, e, no tocante à parte conhecida, reconheceu a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 1993 e excluiu a multa de ofício dos demais anos. Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício. 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

IRPF - FATO GERADOR COMPLEXIVO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - QUINQUÊNIO DECADENCIAL CONTADO A PARTIR DO FATO GERADOR QUE SE APERFEIÇOOU EM 31/12/1993 - LANÇAMENTO EFETUADO APÓS CINCO ANOS DO FATO GERADOR - CADUCIDADE

A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. Os rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica estão sujeitos incidência do imposto de renda da pessoa física e ao ajuste anual na declaração de rendimentos. Na espécie, o fato gerador

é considerado ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário. Tal imposto se enquadra na moldura do lançamento por homologação. Para esse, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto, pois a ciência do lançamento se deu em 27/04/1999, e o fato gerador se aperfeiçoou em 31/12/1993.

VIGÊNCIA DE MEDIDA JUDICIAL QUE SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO -Estando vigente medida judicial suspensiva do crédito tributário na data da ciência do lançamento combatido, aquela deferida anteriormente ao início do procedimento fiscal, deve-se lançar o imposto sem a multa de ofício, na forma do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1993, 1995, 1996, 1997, 1998

CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS - MATÉRIA SUBMETIDA AO CRIVO DO PODER JUDICIÁRIO - TRANCAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA INSTAURADA - IMUNIDADE PREVISTA NO REVOGADO ART. 153, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DECISÃO JUDICIAL EM DESFAVOR DA PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE –

*A discussão da imunidade do imposto de renda que incidiria sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência oficial a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos de trabalho, foi submetida a apreciação judicial, que, inclusive, decidiu de forma definitiva em desfavor da pretensão do contribuinte. Impossível renovar ou manter a discussão sobre tal matéria no rito do processo administrativo fiscal. Na espécie, incide a **Súmula 1ºCC nº 1**: "Importa renúncia as instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial".*

Recurso voluntário parcialmente provido.

Cientificada dessa decisão em 07/07/2008 (fl. 149), a Fazenda Nacional manejou, no dia seguinte, recurso especial de divergência (fls. 151 a 163) com fulcro no art. 7º, inciso II, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, admitido pelo despacho de fls. 164 a 167 do Presidente 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

Aduz o recorrente que o acórdão recorrido contraria a jurisprudência do CARF, em especial do Acórdão nº 103-21025, pois reconheceu a decadência do ano-calendário

de 1999 independentemente de ter havido recolhimento do tributo. Acrescenta que, no caso em tela, não houve pagamento antecipado.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional em 18/12/2008 (fl. 170-v), o contribuinte apresentou, em 05/01/2009, recurso especial de divergência (fls. 171 a 181), e contrarrazões ao recurso especial da Fazenda (fls. 184 a 194).

O recurso especial do contribuinte não foi admitido por ser intempestivo (fls. 198 a 199). Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

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

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

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

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

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL.
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,**

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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).

(...)

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

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

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

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

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

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

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

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

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

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

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, através de alteração promovida pela Portaria do

Ministro da Fazenda 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 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

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

Neste processo, verifico que não existiu antecipação de pagamento, pois, como demonstram as informações da declaração de ajuste do exercício de 1994 (fl. 12), o Comprovante de Rendimentos do Ano Base 1993 (fl. 29), e o Demonstrativo de Apuração do ano-calendário de 1993 do auto de infração (fl. 49), não existiram imposto de renda retido na fonte, carnê-leão, imposto complementar, imposto pago no exterior ou recolhimento do saldo de imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste momento, há que se fazer um esclarecimento quanto ao alcance do decidido no Recurso Especial nº 973.733 – SC. Isto porque esse julgado deixou claro que “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”, o que, se aplicado literalmente ao IRPF, levaria à conclusão de se tratar do dia 1º de janeiro do ano subsequente ao do lançamento, o que, na prática, adiaria o início de contagem do prazo decadencial em apenas um dia.

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

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

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

(1) o fato gerador do imposto de renda se completa no último instante do dia 31 de dezembro de um ano-calendário (e.g. 31/12/1998);

(2) o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte (e.g. 01/01/1999);

(3) o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do ano-calendário subsequente (e.g. 01/01/2000); e

(4) o prazo decadencial termina ao final de 5 (cinco) anos (e.g. 31/12/2004).

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

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

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

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

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

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

Processo nº 13808.000438/99-76
Acórdão n.º **9202-02.215**

CSRF-T2
Fl. 208

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

Desta forma, como a parte do lançamento em discussão se refere ao ano-calendário de 1993, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1995 e terminou em 31/12/1999. Como a ciência do lançamento se deu em 27/04/1999 (fl. 59), o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional para afastar a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 1993, devendo o processo retornar para análise das demais questões do recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos