



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

Processo n° 13884.001422/2002-16
Recurso n° 179.370 Voluntário
Acórdão n° **2102-01.331 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de maio de 2011
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente CLAUDIO SERGIO SANTIAGO
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998

DECADÊNCIA.

Conforme precedente do Superior Tribunal de Justiça, para a hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

Exclui-se a espontaneidade do contribuinte, e de terceiros envolvidos no fato gerador, mesmo que não expressamente intimados, após o início do procedimento fiscal. Imprestável como prova da origem dos valores objeto de depósito em conta bancária empréstimos informados apenas em declaração retificadora entregue após o início da ação fiscal conforme art. 7º do Decreto n° 70.235, de 1972.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.

Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento de intimação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FALTA DE PROVAS.

Caracterizada omissão de rendimentos, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea seu oferecimento à tributação, mantém-se o lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento para reconhecer que a decadência extinguiu o crédito tributário do ano-calendário 1996.

Assinado digitalmente.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 31/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Atilio Pitarelli, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 210 a 224 da instância *a quo, in verbis*:

O contribuinte em epígrafe insurge-se contra o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 168/172, lavrado em 22/04/2002, acompanhado dos Demonstrativos de Apuração de fls. 165/167, referente ao imposto de renda pessoa física, anos-calendário 1996 e 1997, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$67.108,79, sendo R\$21.861,06 de imposto suplementar (código 2904), R\$24.593,68 de multa de ofício e R\$20.654,05 de juros de mora (calculados até 27/03/2002).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 169/172), foi efetuado o lançamento de ofício em referência, tendo em vista a constatação das seguintes infrações:

001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

O contribuinte, que apresentou declaração de rendimentos em conjunto com o cônjuge, deixou de incluir o montante de R\$1.096,00 na base de cálculo da declaração de rendimentos do exercício 1997, ano-calendário 1996, recebido por seu cônjuge, advindos da empresa Auto Posto MC Ltda, conforme quadro 16, linha 02, da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, à fl. 33 (cada cônjuge recebeu R\$1.196,00, tendo o declarante informado em sua declaração IRPF o valor de R\$1.296,00). Considerando que os valores referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1996 (R\$91,34/mês) estão inclusos nas insuficiências de “caixa”

verificadas naqueles meses, conforme demonstrativos de fls. 162/163; considerando que os valores remanescentes, tomados mês a mês, não atingiram o limite da tabela para retenção do irfome, procedeu-se à tributação no mês de dezembro/1996 do valor de R\$822,06.

No ano-calendário 1997, exercício 1998, o contribuinte ofereceu à tributação, a título de pró-labore, o valor de R\$1.400,00, conforme declaração de rendimentos (fl. 27) e informe de rendimentos (fl. 51). Comparando a declaração de rendimentos IRPF com a declaração da pessoa jurídica Auto Posto Giza SJ Campos Ltda (fl. 46), na qual o declarante e seu cônjuge tinham participação societária à época, constata-se que os valores declarados a título de lucro distribuído (ao declarante R\$22.770,00 e ao cônjuge R\$230,00, num total de R\$23.000,00) na declaração da pessoa física (fl. 27), referem-se, na realidade, a valores recebidos a título de pró-labore, havendo, portanto, omissão de tais rendimentos, à razão de R\$1.916,67/mês. Considerando que o contribuinte, intimado e reintimado, deixou de apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse esclarecer os pontos questionados, as penalidades cabíveis são majoradas, conforme alerta formulado no fecho de cada intimação/reintimação expedida.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/1996	R\$ 822,06	112,50
31/01/1997	R\$ 1.916,67	112,50
28/02/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/03/1997	R\$ 1.916,67	112,50
30/04/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/05/1997	R\$ 1.916,67	112,50
30/06/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/07/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/08/1997	R\$ 1.916,67	112,50
30/09/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/10/1997	R\$ 1.916,67	112,50
30/11/1997	R\$ 1.916,67	112,50
31/12/1997	R\$ 1.916,67	112,50

Enquadramento Legal:

Arts. 1º a 3º e §§, da Lei nº 7.713/1988;

Arts. 1º a 3º, da Lei nº 8.134/1990;

Arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250/1995.

Multa de 75,00% - Fatos Geradores entre 29/08/1991 e 31/12/1996: Art. 4º, inciso I e § 1º, da Lei nº 8.218/1991; e art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/1966.

Multa de 75,00% - Fatos Geradores a partir de 01/01/1997: Art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

002 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (CARNÊ-LEÃO)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Cotejando as despesas pagas pelo contribuinte com seus rendimentos obtidos no curso do ano-calendário 1996, conforme demonstrativo de fls. 162/163, apurou-se insuficiência de caixa nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1996, nos valores respectivos de R\$21.734,18, R\$21.734,18 e R\$17.112,10. Da análise comparativa entre as declarações de rendimentos IRPJ, do exercício 1997, ano-calendário 1996 (fls. 30/33), nas quais o contribuinte tinha participação societária, assim como seu cônjuge, e a declaração de rendimentos pessoa física, do mesmo exercício/ano-calendário (fls. 22/25), detectou-se o montante de R\$84.789,73 a título de lucros distribuídos na declaração de rendimentos pessoa física, embora na declaração de rendimentos da pessoa jurídica tenha constado a distribuição do valor de R\$79.700,00 a título de lucros distribuídos. Dos valores omitidos, os valores referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1996 (R\$424,15, a título de lucros distribuídos sem origem), estão inclusos nas insuficiências de “caixa” dos meses mencionados. Já os valores referentes aos demais meses do ano-calendário de 1996, exercício 1997, por estarem abaixo do limite de isenção para o imposto de renda na fonte, serão tributados em 12/1996, no seguinte montante: R\$3.817,28, obtido pela subtração, do valor cuja origem não foi comprovada, os valores tributados de ofício nos meses de janeiro, fevereiro e março do ano-calendário 1996. Considerando que o contribuinte, intimado e reintimado, deixou de apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse esclarecer os pontos questionados, as penalidades cabíveis são agravadas, conforme alerta formulado no fecho da intimação/reintimação expedidas.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/1996	R\$ 21.734,18	112,50
29/02/1996	R\$ 21.734,18	112,50
31/03/1996	R\$ 17.112,10	112,50
31/12/1996	R\$ 3.817,28	112,50

Enquadramento Legal:

Arts. 1º, 2º, 3º, e §§, e 8º, da Lei nº 7.713/1988;

Arts. 1º a 4º, da Lei nº 8.134/1990;

Arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250/1995.

Multa de 75,00% - Fatos Geradores entre 29/08/1991 e 31/12/1996: Art. 4º, inciso I e § 1º, da Lei nº 8.218/1991; e art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/1966.

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se relatados na própria Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 169/172), parte integrante do Auto de Infração.

Cientificado do lançamento em foco, em 25/04/2002 (fl. 168), o interessado apresentou, em 27/05/2002, por intermédio de seu representante legal (fl. 187), a impugnação de fls. 178/186, instruída com os documentos de fls. 187/204, aduzindo o que se segue.

PRELIMINARMENTE

DECADÊNCIA

Com referência ao ano-calendário 1996, ocorreu a decadência, pois que o fato gerador é mensal.

Utilizou a Fiscalização como sustentação legal para o lançamento a Lei nº 7.713/1988, que introduziu o regime de caixa e a obrigatoriedade do recolhimento mensal (carnê-leão), assim sendo o lançamento deveria ser mensal e como tal sujeito às regras da decadência.

Fato Gerador	Valor da Omissão	Data do Recolhimento	Data da Decadência
01/1996	21.734,18	28.02.1996	01.02.2001
02/1996	21.734,18	31.03.1996	01.03.2001
03/1996	17.112,10	30.04.1996	01.04.2001
12/1996	3.817,28	31.01.1997	02.01.2002

A rigor, a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas deve ser apurada mensalmente, portanto, pode se dizer sem contrariedade que o fato gerador é mensal.

Partindo dessa premissa, há duas conclusões a que se pode chegar:

1 – Os lançamentos cuja apuração seja anual e global, mediante os denominados “fluxos de caixa” ou “fluxo financeiro” serão nulos.

2 – Que a Decadência tem seu termo inicial a cada mês, ou seja no mês da apuração da base de cálculo, configurando aí, o fato gerador, e não a data da entrega da declaração de ajuste anual.

Dado que a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial o fato gerador, deverá ser reconhecida a Decadência para o período 01/1996, 02/1996, 03/1996 e 12/1996.

Transcreve jurisprudência do 1º CC e da CSRF acerca da decadência.

MÉRITO

01 – QUANTO A OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS

O Impugnante apresentou informe de rendimentos fornecido pela Auto Posto Giza Ltda, no qual consta o valor total de R\$23.000,00 como Lucro Distribuído ao mesmo e a sua esposa.

Baseando-se unicamente na DIPJ entregue incorretamente pela fonte pagadora, onde a mesma informou ser o pagamento da importância como “outros rendimentos”, o autuante alterou o Lucro Distribuído isento de tributação, para pró-labore tributando os valores integralmente.

Assim, desprezando os informes apresentados, os quais comprovam exatamente a participação dos sócios no capital da empresa, a fiscalização alterou a natureza do rendimento sem qualquer elemento de prova.

QUADRO DEMONSTRATIVO DO LUCRO PROPORCIONAL AO CAPITAL

NOME	PARTICIPAÇÃO CAPITAL	VALOR RECEBIDO
Cláudio Sergio Santiago	99%	22.770,00

Mary Ângela R. Santiago	1%	230,00
Total	100%	23.000,00

Junta cópia da DIPJ retificadora da fonte pagadora (Auto Posto Giza Ltda), onde as incorreções (erro de linha) foram devidamente sanadas.

02 – QUANTO A OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Inexiste em todo o processo demonstrativo, planilha ou algo equivalente, que permita ao impugnante contra argumentar seus valores mensais que compõem os totais gastos ou despesas (aplicações), tal omissão constitui-se causa de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, conforme manifesta a jurisprudência assim descrita.

NULIDADE. O auto de infração e demais termos do processo fiscal somente são nulos nos casos previstos no art. 59 de Decreto nº 70.235, de 1972. O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer dados ou fatos que, notoriamente, impossibilitem o exercício de sua defesa. DECISÃO 407. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria. DOU de 11.06.2001.

Deve ser relatado, ainda, dois aspectos:

a) – o impugnante não tinha elemento para precisar a data do recebimento dos lucros da Auto Posto Aquarius, e por critério fiscal o mesmo foi distribuído durante o período.

b) – a falta da planilha mensal nominando os gastos (despesas/aplicações) impossibilita qualquer tipo de entendimento, e conseqüentemente, sua impugnação.

DO PEDIDO

1) para o ano-calendário de 1996, a Decadência pelo prazo quinquenal e a Nulidade pelo cerceamento do direito de defesa;

2) para o ano-calendário de 1997, a confirmação e comprovação da natureza dos rendimentos no valor de R\$23.000,00 a título de Lucro Distribuído.

Requer pela preliminar argüida e no mérito seja o presente lançamento julgado improcedente.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou a preliminar de decadência e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente e provas apresentadas foram insuficientes, no seu entender, para desconstituir os fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa e excertos do voto que transcrevo a seguir livremente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Embora a apuração seja mensal, pelo fato dos rendimentos omitidos estarem sujeitos ao ajuste na declaração anual, a contagem do prazo decadencial não é mensal, contados do mês em que a omissão foi apurada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Comprovada a percepção de rendimentos de trabalho recebidos de pessoa jurídica, não declarados pelo contribuinte, correto o lançamento efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Comprovada a percepção de rendimentos tributáveis não oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual, correto o lançamento de ofício correspondente.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 227 a 233, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, repisando, os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, alegando em síntese:

- I. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. CARNE LEÃO. *Ao contrário das razões expendidas no voto, no caso em tela, deve se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CIN, e não o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do mesmo código, tendo em vista a obrigatoriedade do recolhimento mensal (carnê-leão).*
- II. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. *Quanto ao recebimento de R\$ 22.770,00 referente ao ano de 1997, houve equívoco na declaração de rendimentos elaborada e entregue pelo Auto Posto Giza SJ Campos Ltda., pois, embora o valor esteja devidamente enquadrado na ficha 21, não está descrito na linha 01, mas sim na linha 02. Posteriormente, houve retificação da declaração (fls. 188/204), onde ficou devidamente esclarecido (fls. 200) que o valor de R\$ 22.770,00 se referia a lucro e o valor de R\$ 1.400,00 demais rendimentos, sobre o qual incidiu e houve recolhimento do respectivo imposto. O equívoco fica cristalino tendo em vista que a própria empresa, posteriormente à DIPJ entregue com erro formal de preenchimento (erro de linha), emitiu e enviou ao sócio Claudio Santiago o informe de rendimentos destacando o lucro distribuído no valor de R\$ 22.770,00, isento, e como rendimentos, este sim tributável, o valor de R\$ 1.400,00, aliás, como informado na declaração do mesmo (fl.27);*
- III. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (CARNÊ-LEÃO). *É considerado na fundamentação do auto de infração, bem como na decisão, que na elaboração do demonstrativo de fluxo de caixa foi considerado as despesas informadas pelo próprio contribuinte juntamente com sua defesa. Contudo, esta fundamentação é obscura, ou seja, sem elucidação clara e precisa*

quanto às efetivas despesas e receitas da recorrente. Vale dizer, outrossim, os equívocos e contradições, pois, no que se refere ao mês de dezembro de 2006, por exemplo, a suposta infração no valor de R\$ 3.817,28 (fls. 165), não consta do demonstrativo (fls. 163). Tudo isso, impossibilita a recorrente do pleno exercício de sua defesa, o que acarreta a nulidade do auto de infração guerreado.

- IV. DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. Tendo sido comprovado pelos documentos acostados a inexistência de omissão de rendimentos deve ser afastada a multa 112,5%, uma vez que a mesma exerce poder confiscatório na medida em que ultrapassa o valor do próprio crédito tributário exigido.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

AGRAVAMENTO DA MULTA

O agravamento da multa de lançamento de ofício de 75% para 112,5% está previsto no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização agravou a multa com o seguinte fundamento: *Considerando que o contribuinte, intimado e reintimado, deixou de apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse esclarecer os pontos questionados, as penalidades cabíveis são agravadas, conforme alerta formulado no fecho da intimação/reintimação expedidas.*

Da análise dos autos, v.g., fls. 17, 30 a 85, 87/88, 160, 162 a 164, verifico que na realidade o contribuinte não deixou de responder as intimações mas as respondeu sem trazer as provas na forma requerida pela fiscalização, que por sua vez, foi justamente o que ensejou a autuação. Entendo por essa razão que não se justifica tal agravamento pela ausência da recusa do atendimento da intimações.

Dessa forma, entendo que não cabe o agravamento que deve ocorrer diante da total omissão do contribuinte e deve ser caracterizada a vontade do intimado de retardar e impedir que a fiscalização alcance os elementos necessários para efetuar o lançamento. No presente caso, a fiscalização dispunha de tais elementos e assim procedeu ao lançar.

Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Processo n.º :10630.001577/2003-27

Recurso n.º :107-141009

Acórdão n.º : CSRF/01-05.713

AGRAVAMENTO DA MULTA.NÃO CARACTERIZAÇÃO DE RECUSA. Não se justifica o agravamento da multa de lançamento de ofício quando não está perfeitamente caracterizada a recusa de apresentação de esclarecimento.

Portanto, entendo que não estão caracterizadas as condições de agravamento da multa e voto pela sua redução para 75%.

DECADÊNCIA

Início apreciando o pleito decadencial no tocante ao crédito tributário lançado. Para tal análise, considerando a reprodução nos julgamentos do Carf, conforme art. 62-a, do anexo II, do Ricarf, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, utilizo-me de entendimento pacífico dessa Turma de julgamento, expresso no voto do I. Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no Processo nº 10283.005822/2004-43, Acórdão nº 2102-01.135 de 16/03/2011:

Primeiramente, faz-se breve menção à tradicional jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF sobre a matéria.

Entendia-se que a regra de incidência de cada tributo era que definia a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribuísse ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amoldar-se-ia à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dar-se-ia na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento, e, no caso de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial tinha assento no art. 173, I, do CTN. Este era o entendimento aplicado ao lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica sujeito ao ajuste anual.

Assim era pacífico no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física e jurídica sujeito ao ajuste anual amoldar-se-ia à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos n.ºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

O entendimento acima também veio a ser acolhido pelo CARF a partir de 2009, quando este Órgão substituiu os Conselhos de Contribuintes.

Entretanto, veio a lume uma alteração no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no DOU em 22.12.2010), que 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 do RICARF). E o Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), confessa uma tese na matéria decadencial diversa do CARF, como abaixo se vê, sendo de rigor aplicá-la nos julgamentos da segunda instância administrativa.

Assim, no que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação, tivemos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado:

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 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

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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

Bem feitas estas considerações, nos presentes autos, para o ano-calendário 1996, há pagamento antecipado, como se vê pelo IRRF informado na declaração de ajuste anual de fl. 26, com aplicação de multa agravada de 112,5%, contudo, reduzida por este voto para 75% e já que não se imputou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo forçoso aplicar a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, como o fato gerador desse exercício se aperfeiçoou em 31/12/1996, a Fazenda Nacional poderia concretizar o lançamento até 31/12/2001.

Ocorre que o a autuação somente foi lavrada em 22/04/2002 (fl. 173), com ciência do contribuinte em 25/04/2002 (fl. 173), implicando que os créditos tributários do ano-calendário 1996 foram extintos pela decadência, atingindo parcialmente a infração 001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS e a totalidade da infração 002 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (CARNÊ-LEÃO).

CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE. OBJETO DE MÉRITO DO RECURSO.

Acatada a decadência, restam somente como objeto para análise desse voto a infração 001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS para os fatos geradores de 1997 que trata da omissão de R\$23.000,00 (R\$22.770,00 do declarante e R\$230,00 do cônjuge) referente a pagamento de Demais Rendimentos da pessoa jurídica Auto Posto Giza SJ Campos Ltda (fl. 46), na qual o declarante e seu cônjuge tinham participação societária à época.

Alegou no recurso o interessado que houve equívoco na declaração de rendimentos elaborada e entregue pelo Auto Posto Giza SJ Campos Ltda, pois o recebimento de R\$ 22.770,00 referente ao ano de 1997 embora o valor esteja devidamente enquadrado na ficha 21, não está descrito na linha 01, mas sim na linha 02. Posteriormente, houve retificação da declaração (fls. 188/204), onde ficou devidamente esclarecido (fls. 200) que o valor de R\$ 22.770,00 se referia a lucro e o valor de R\$ 1.400,00 demais rendimentos, sobre o qual incidiu e houve recolhimento do respectivo imposto.

Ocorre que retificação da declaração (fls. 188/204) na qual o interessado se apóia para sustentar as suas razões foi entregue somente no dia 09/05/2002 (fl. 188), ou seja, aproximadamente 1 ano e meio após a ciência do contribuinte do Termo de Início da Ação Fiscal ocorrida em 06/12/2000, fl. 02-verso.

A declaração retificadora foi apresentada posteriormente ao início da fiscalização e o entendimento desse Conselho é pacífico no seguinte sentido:

Acórdão n° 10249334 do Processo 10680012517200697:

PROCEDIMENTO FISCAL - INÍCIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Exclui-se a espontaneidade do contribuinte, e de terceiros envolvidos no fato gerador, mesmo que não expressamente intimados, após o início do procedimento fiscal. Imprestável como prova da origem dos valores objeto de depósito em conta bancária valores informados apenas em declaração retificadora entregue após o início da ação fiscal (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972).

Acórdão n° 10616755 do Processo 106400028350041:

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - PERDA DA ESPONTANEIDADE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - Para ser espontâneo, será preciso que, em relação àquela infração, não se haja iniciado qualquer procedimento fiscal previsto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, exclui-se a espontaneidade do contribuinte, e de terceiros envolvidos no fato gerador, mesmo que não expressamente intimados, após o início do procedimento fiscal, sendo correta a exigência do tributo, com multa de ofício e encargos moratórios,

Assim, a DIRPJ1998 Retificadora de fls. 188 a 204 carece de qualquer capacidade de prova.

É imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de *onus probandi* não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Da mesma forma, o sujeito passivo, não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus.

Processo nº 13884.001422/2002-16
Acórdão n.º 2102-01.331

S2-C1T2
Fl. 265

Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Destarte, mantenho o lançamento da infração 001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS para os fatos geradores do ano-calendário 1997.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, cancelando as exigências das Infrações 001 e 002, referentes aos fatos geradores do ano-calendário 1996 e mantendo as demais exigências.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.