



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

**Processo nº** 15889.000581/2007-93  
**Recurso nº** 168.250 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-002.956 – 2ª Turma  
**Sessão de** 06 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PAULO ROBERTO RETZ

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

Exercício: 2002,2003,2004,2005

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 que 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 o lançamento se refere ao ano-calendário de 2001, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2003 e terminou em 31/12/2007. Como a ciência do lançamento se deu em 27/11/2007, o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não prospera a aplicação da multa qualificada com base em simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

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 dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões trazidas no recurso voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 11/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), 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

Trata-se de Recurso Especial (fls. 839 a 884), interposto pela Fazenda Nacional, através de seu representante legal, com fulcro no art. 67 do Regimento Interno deste CARF (RICARF), em face de acórdão no 2202-00.388, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 30 de outubro de 2009 (fls. 828 a 835). O Recurso foi regularmente admitido consoante exame de fls. 885 a 888, com o acórdão guerreado assim ementado:

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

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

Autenticado digitalmente em 21/11/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2

013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA S

ANTOS

Impresso em 01/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

**DEPÓSITO BANCÁRIO - 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, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, 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).(g.n.)*

**CERCEAMENTO DO -DIREITO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL.**

*Se foi concedida, durante a fase de defesa, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, bem como se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, de 1996.**

*Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.** Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1 de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

**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 acréscimos patrimoniais.*

**MULTA QUALIFICADA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula 1 CC nº 14)(g.n.)*

*Preliminar de ilegitimidade passiva rejeitada.*

*Arguição de decadência acolhida.*

*Recurso parcialmente provido.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiada, por maioria de votos, rejeitar preliminar de ilegitimidade passiva, nos termos do voto do Relato". Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad, Por unanimidade de votos, tendo em vista a desqualificação da multa de ofício, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001 e rejeitar as demais preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.*

Alega o representante da Fazenda, em sede recursal, divergência interpretativa caracterizada em relação a duas matérias objeto do referido acórdão, a saber:

*a) Contagem do prazo decadencial* - Propugna a Fazenda Nacional pela existência de divergência em relação aos acórdãos paradigma de nº 201-81.461, da 1ª Câmara do então 2º Conselho de Contribuintes e nº 9101-00.460, da 1ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, os quais estabelecem, de forma expressa, que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial, nos casos de inexistência de recolhimentos a título de antecipação de pagamento, deve se dar na forma do art. 173, I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Por sua vez, o acórdão recorrido entendeu como irrelevante a circunstância de não ter havido pagamento do tributo, tendo aplicado à situação fática sob análise o art. 150, §4º para fins da contagem do referido prazo.

Colaciona a Recorrente, ainda, vasta jurisprudência oriunda do Supremo Tribunal de Justiça que suportaria seu entendimento de necessidade de aplicação do art. 173, I ao lançamento em questão, bem como lições doutrinárias no mesmo sentido.

Sustenta, por fim, que, para o ano-calendário de 2001, o *dies ad quem* para fins de constituição do crédito seria 31 de dezembro de 2007, e, uma vez tendo sido o contribuinte cientificado do auto de infração em 27 de novembro de 2007, não haveria que se falar em decadência para o lançamento no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos no referido ano-calendário.

*b) Desqualificação da multa* - Entende aqui a Fazenda Nacional se tratar de hipótese de dolo reiterado, caracterizado pela conduta do contribuinte, ao longo de quatro anos-calendário, em manter movimentação de recursos financeiros em muito superior a seus rendimentos declarados, sem que tivesse logrado êxito em comprovar a origem de tais recursos.

Apresentado agora como paradigma o acórdão nº 101-95.282, da 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, mantida, no mesmo, a aplicação de multa qualificada a partir de omissão reiterada de receitas, assim considerada esta última como elemento suficiente para fins de caracterização de conduta dolosa por parte do autuado e evidente intuito de fraude, na forma preconizada pelo art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Destarte, em apertada síntese, defende a necessidade de reforma do acórdão a fim de que seja afastada a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2001 e seja restabelecida a multa originalmente aplicada de 150% a todos os anos-calendário.

Contra-razões do contribuinte às fls. 903 a 915. Defende-se o contribuinte, no que tange ao prazo decadencial, alegando se tratar a atividade do contribuinte (e não a quantia por ele paga) o objeto da homologação, com o pagamento não tendo o condão de modificar o início da fluência do prazo decadencial, já iniciado desde a ocorrência do fato gerador, com fulcro no art. 150, §4o. do CTN. Traz a propósito jurisprudência oriunda deste mesmo CARF (Acórdãos nº 195-0038 e 102-49.363). Quanto à desqualificação da multa, rejeita a reiteração da movimentação de recursos no exterior como hipótese capaz de tipificar injusto que ensejasse a imposição da penalidade qualificada, citando a propósito o acórdão nº 103-23.461, oriundo deste mesmo CARF. Ressalta, também, a correção do procedimento esposado pelo acórdão recorrido, repetindo argumentação já trazida em sede de Recurso Voluntário quanto à não comprovação de sua interveniência na movimentação da conta-bancária cuja titularidade lhe foi atribuída, reproduzindo, por fim, novos acórdãos CARF que sustentam tal argumentação (acórdãos de nº 102-22975, 102-49235 e 103-22834).

Nota-se, ainda, ter sido a decisão recorrida, também objeto de embargos de declaração pelo contribuinte (fls. 894 a 898), acolhidos em parte consoante Despachos de fls. 900/901 e 917. Limitou-se o acolhimento à necessidade de apreciação do Recurso de Ofício formalizado pela autoridade julgadora de 1ª instância (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II). Analisados os embargos durante a sessão plenária de 12 de abril de 2011, verifica-se não decorrer do novo acórdão (fls. 918 a 919) qualquer alteração no que tange à exigência estabelecida pelo acórdão nº 2202-00.388, dado que negado o Recurso de Ofício. Ainda, interposição de Recurso Especial pelo contribuinte de fls. 923 a 958 julgada intempestiva, consoante despacho de fl. 960.

A título informativo, consta o auto de infração objeto do presente processo formalizado (acompanhado de seus demonstrativos) às fls. 06 a 15 do presente, com a descrição da ação fiscal e dos elementos probatórios anexados ao feito resumidas em Termo de Verificação de fls. 16 a 36. Impugnação do contribuinte constante às fls. 694 a 740, com decisão de 1ª instância às fls. 767 a 790 e posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 797 a 822.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Preliminarmente, especificamente quanto à matéria da multa qualificada objeto de pretensão recursal da Fazenda Nacional, é cediço ter havido, no caso, aplicação de Súmula deste CARF nº 14 à situação fática, na forma de Ementa já reproduzida e voto do Relator de fl. 834, referendado unanimemente pela Turma Julgadora, *expressis verbis*:

"(...)

*Em situações como a presente aplicável a Súmula 14, deste Primeiro Conselho de Contribuintes:*

***"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (grifo no original)"***

*Por isso, dou provimento neste item, a fim de desqualificar a multa de 150%, reduzindo-a para a multa de ofício de 75%*

(...)"

Ressalto que se trata aqui de caso de aplicação de multa qualificada onde se insurge o recorrente não contra a súmula em si, mas sim contra sua aplicação à situação fática deduzida nos autos, mais especificamente no que diz respeito à conduta reiterada do contribuinte ser elemento suficiente para fins de caracterização do evidente intuito de fraude, descaracterizada, nesta hipótese, a "simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos". Consequentemente, restaria não aplicável a súmula na situação fática, em linha com posicionamento esposado por ilustres colegiados deste Conselho, a exemplo do acórdão nº 101-95.282, trazido como paradigma pela recorrente

Em situações como as do presentes autos, onde se discute a aplicação ou não da referida Súmula 14 uma vez caracterizada a reiteração pelo autuado, caracteriza-se a situação de utilização de critérios jurídicos divergentes para definir a aplicação de um mesmo dispositivo legal, instituidor da multa qualificada, a situações fáticas idênticas, cabível assim o conhecimento do recurso quanto à esta matéria por esta Câmara Superior.

Também verifico a existência de diferentes critérios jurídicos aplicados, para uma mesma situação fática e mesmos dispositivos legais, no que diz respeito à matéria decadencial e, assim, conheço do recurso, cujo mérito passo a analisar.

Inicialmente, quanto ao prazo decadencial, ressalte-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 n.º 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 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). (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 isento formalizada pelo contribuinte para o exercício de 2001 (fl. 745) e do demonstrativo de fl. 11, 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 imponible 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. 31/12/2001);

(2) o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte (e.g. 01/01/2002);

(3) o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do ano-calendário subsequente (e.g. 01/01/2003); e

(4) o prazo decadencial termina ao final de 5 (cinco) anos (e.g. 31/12/2007).

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.*

*(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 o lançamento se refere ao ano-calendário de 2001, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2003 e terminou em 31/12/2007. Como a ciência do lançamento se deu em 27/11/2007 (fl. 691), o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência. Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional especificamente quanto a esta matéria.

Finalmente, uma vez também conhecido o Recurso também quanto à matéria da multa qualificada, faço notar, outrossim, que, a propósito, a jurisprudência da 2ª Turma da CSRF é pacífica em não considerar a reincidência como sendo motivo de qualificação da multa, pela inocorrência de conduta (comissiva) do sujeito passivo no sentido de impedir a ciência, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador, de forma que voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Procurador nesta seara.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, no sentido de afastar a decadência do direito de lançamento do tributo relativo ao ano-calendário de 2001 e, no que tange à multa qualificada, manter sua desqualificação proposta pelo acórdão recorrido.

Retorne-se, assim, o feito à 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste CARF, para apreciação das demais questões do recurso.

*(Assinado digitalmente)*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos**

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

Autenticado digitalmente em 21/11/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2

013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA S  
ANTOS

Impresso em 01/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15889.000581/2007-93  
Acórdão n.º **9202-002.956**

**CSRF-T2**  
Fl. 978

---

CÓPIA