MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001395/2006-90

Processo nº	19515.001395/2006-90
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-007.485 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de novembro de 2020
Recorrente	ROBERTO MARTINS DA CUNHA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2002

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173 INCISO I DO CTN.
Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial ou retenção de imposto retido na fonte, aplica-se o disposto no art. l73, inc. I do Código Tributário Nacional, para efeito de contagem do prazo de decadência, em consonância com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente)..

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 04-19.668 – 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que julgou improcedente a impugnação do Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), no valor original de R$ 224.390,91, relativa ao exercício 2002, ano-calendário 2001.

Trata-se de lançamento relativo a glosa de despesas declaradas como escrituradas em Livro-Caixa, devido à não apresentação, mediante intimação, do Livro-Caixa e dos respectivos comprovantes de tais despesas.

Foi apresentada impugnação da exigência (documento de fls.54/58), onde a impugnante (viúva do autuado) reitera informação prestada ainda durante o procedimento fiscal, quanto ao falecimento do fiscalizado. Afirma que a fiscalização iniciou-se após o falecimento do autuado (Roberto Martins da Cunha) e que a viúva e os herdeiros jamais tomaram conhecimento de eventuais irregularidades, bem como tiveram acesso aos documentos e comprovantes do falecido. Os principais argumentos constantes da impugnação encontram-se assim relatados no acórdão ora objeto de recurso:

> A ciência do lançamento se deu em 29/01/2007, conforme AR de fl. 50 e no dia 28/02/2007, a inventariante apresentou impugnação de fls. 52/56, alegando, em síntese, que:
>
> • O fiscalizado era leiloeiro do Itaú Seguros SIA, devidamente cadastrado junto à Prefeitura Municipal de São Paulo, no Cadastro de Contribuintes Mobiliários — CCM, sob inscrição de n° 2.425.298-0, a qual foi cancelada em 06/07/2005 em razão de seu falecimento, conforme faz prova a inclusa cópia autenticada da certidão de óbito e da ficha cadastral;
>
> (...)
>
> • Comprovadamente a fiscalização iniciou-se após o falecimento do fiscalizado: Roberto Martins da Cunha, ou seja, a viúva e os herdeiros jamais tomaram conhecimento de eventuais irregularidades, bem como tiveram acesso aos documentos e comprovantes do então falecido;
>
> • Os herdeiros, mormente a viúva Cláudia, não tinham conhecimento das movimentações bancárias, financeiras, contábeis, fiscais do falecido, bem como dos documentos, recibos, livros, etc..., os quais estavam na posse do fiscalizado, sendo cediço que após o seu sepultamento, por não terem ciência da necessidade dos documentos que restaram na residência do casal, foram todos incinerados - não havia motivos para a guarda desses pretensos documentos - situação esta, que por óbvio, inviabilizou, ou melhor, impossibilitou a apresentação ao Sr. Auditor Fiscal;
>
> • Na data de 14 de abril de 2002, o fiscalizado foi vítima de furto, ocasião na qual foram levados de sua sede/escritório vários documentos, notas fiscais, arquivos, livros e etc, conforme notícia publicada em jornal, cuja cópia ora se junta;
>
> • Assim, além da incineração dos documentos que haviam restado na residência do casal, após o falecimento do fiscalizado, este já havia sido vitima do furto de vários documentos no ano de 2002, presumindo-se, portanto, que os documentos solicitados no procedimento fiscal faziam parte dos então furtados e ou incinerados, inviabilizando a sua apresentação;
>
> (...)
>
> A responsabilidade solidária da subscritora da presente no que tange aos tributos devidos pelo Espólio, somente passa a existir após a sua nomeação, nos autos do inventário, como inventariante, sendo certo que até esta data ainda não foi publicada a decisão de sua nomeação como inventariante do Espólio art. 134, IV, CTN;
>
> • Portanto, não pode correr nenhum prazo contra o Espólio, ressaltando que este procedimento fiscal está dirigido contra o Espólio de Roberto Martins da Cunha e não contra seus herdeiros, sem que tenha sido nomeado representante legal (inventariante),
>
> pelo juiz do procedimento de inventário, para agir no interesse do respectivo Espólio;
>
> • Apesar de não possuir legitimidade para o recebimento da referida Autuação, eis que a exação está sendo dirigida contra o Espólio, recebeu-a no dia 29 de fevereiro de 2007, e apresentou impugnação tempestivamente;
>
> (...)
>
> • A impugnante, nos últimos meses que precederam ao falecimento do seu marido, autuado pela Receita Federal, já não vivia com o mesmo e, por esta razão, não pode

Documento nato-digital

> apresentar a documentação exigida, neste prazo exíguo em que ela é exigida, mormente porque necessitará realizar diligências perante possíveis contadores contratados pelo marido falecido, à época dos fatos, a fim de verificar a existência destes documentos;
>
> (...)
>
> Note-se ademais que, a exação fiscal está sendo dirigida ao Espólio de Roberto Martins da Cunha, de sorte que somente o representante legal, inventariante nomeado no processo judicial, poderá, na condição de responsável solidário, à luz do que dispõe o art. 134, IV do CTN, _promover as defesas— cabíveis a resguardar os interesses do Espólio, bem como diligenciar em nome deste Espólio no sentido de exigir documentos e extratos relativos às contas bancárias do falecido;
>
> • Considerando que a viúva — Cláudia, somente terá legitimidade para representar o Espólio do fiscalizado a partir da publicação da decisão de sua nomeação como inventariante, sendo cedo que até então não possuía poderes para requerer quaisquer documentos perante órgãos públicos e instituições financeiras; considerando ainda, que parte dos documentos foram furtados no ano de 2002, conforme provas juntadas; considerando também que os demais documentos restantes foram incinerados após o falecimento do fiscalizado, vem requerer a baixa dos presentes autos e a conversão em diligência, para conceder o prazo de seis meses, a partir da publicação da decisão de nomeação da inventariante, a fim de que a subscritora da presente, então inventariante, possa diligenciar no sentido de reconstruir e buscar os documentos necessários para a defesa e resguardar os interesse do Espólio.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro instância tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante foi considerada improcedente. A decisão prolatada apresenta seguinte ementa:

> ESPÓLIO. PENALIDADE.
>
> Tendo sido a infração de responsabilidade do contribuinte falecido, incabível a aplicação da multa de ofício de 75%, sobre imposto suplementar apurado em nome do espólio. No caso, aplica-se a multa de mora de 10% prevista no art. 964, I, "b", do RIR/99, de responsabilidade do espólio.
>
> JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o contribuinte apresentá-la em outro momento, a menos que ou demonstre motivo de força maior, ou se refira a fato ou direito superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

O espólio do autuado, representado pela inventariante, apresenta recurso voluntário onde, mediante diversos arrazoados, se limita a requer: *"o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública promover o lançamento de homologação do crédito tributário, referentes à competência do ano-calendário de 2001, eis que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no parágrafo 4° do artigo 150 do CTN em que se operou a homologação ficta, e seja definitivamente extinto o crédito tributário."*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 102), em 20/12/2010, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 17/01/2011, conforme atesta o carimbo de protocolo aposto pelo Centro de Atendimento ao

Documento nato-digital

Contribuinte – CAC/Paulista, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (fl. 111), considera-se tempestivo.

Conforme relatado, o recurso apresentado pela inventariante do espólio do autuado limita-se a alegar o transcurso do prazo decadencial do direito de lançamento, antes da lavratura do auto de infração objeto do presente procedimento.

Apesar da matéria não ter sido suscitada na impugnação, o que implicaria em sua preclusão, a decadência do crédito tributário exigido trata-se de matéria de ordem pública, devendo mesmo ser levantada de ofício, motivo pelo qual conheço do recurso.

O Código Tributário Nacional estipula que a Administração Tributária possui o prazo de 5 anos para lançamento do crédito tributário e apresenta comandos distintos para efeito de se apurar tal prazo. Dependendo da forma de apuração do tributo, da constatação de antecipação do pagamento e da ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticados pelo sujeito passivo. Ao tratar da extinção do direito de constituição do crédito tributário tem-se o art. 173 e seus incisos, nos seguintes termos:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Entretanto, foi estabelecido no *Códex* tratamento distinto com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cujo critério de contagem do prazo decadencial encontra-se definido no § 4º do art. 150 do CTN, da seguinte forma:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O cerne da questão na presente lide reside exatamente nesses dois artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para efeito de aplicação ao imposto sobre a renda da pessoa física na situação ora sob análise.

Em consonância com os comandos acima reproduzidos do CTN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do RESP 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art.543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para a Administração Tributária constituir o crédito tributário conta-se: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inocorre, sem a constatação de dolo,

Documento nato-digital

fraude ou simulação do contribuinte; b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Conforme definido por aquela Corte, foram sumariadas três condições para efeito de aplicação do art. 150, §4º, do CTN: (i) o tributo deve ser sujeito a lançamento por homologação; (ii) deve ocorrer pagamento antecipado do crédito tributário (ainda que inferior ao efetivamente devido); (iii) o contribuinte não pode ter incorrido em fraude, dolo ou simulação.

No caso dos autos, trata-se de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, tributo este que é devido mensalmente, à medida que os rendimentos forem sendo percebidos, a título de antecipações, sem prejuízo do ajuste anual. Cabendo ao sujeito passivo a apuração e o recolhimento independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, consumando-se o fato gerador em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É o que a doutrina classifica como tributo cuja apuração é complexiva, posto que envolve as situações ocorridas no período compreendido entre o primeiro e o último dia de cada exercício, considerado como tal o ano civil.

Assim, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 7º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995), o que o caracteriza como tipo de lançamento por homologação.

Compulsando os autos do presente procedimento, não consta qualquer informação quanto a eventuais recolhimentos de IRPF por parte do autuado. Também a cópia da Declaração de Ajuste Anual – IRPF 2002 – Ano-Calendário 2001 (fls. 5/9) não dá conta da ocorrência de qualquer imposto sobre a renda retido na fonte ou recolhimento de carnê-leão no período declarado.

Dessa forma, temos que, o fato gerador do IRPF relativo ao ano-calendário de 2001 (exercício 2002) ocorre em 31/12/2001, possibilitando o lançamento pela Administração Tributária a partir de 01/01/2002.

Assim, não constando comprovação de quaisquer recolhimentos do IRPF nos presentes autos, a contagem do prazo decadencial a ser considerado é aquela prevista no art. 173, inc. I do CTN, iniciando-se em 01/01/2003 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e encerrando-se em 31/12/2007.

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Relativamente ao tema, assim tem decidido este Conselho:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**
>
> (...)
>
> INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN.
>
> O prazo quinquenal da decadência para o Fisco constituir o crédito tributário 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 não ocorre.
>
> (...)
>
> Voto

Documento nato-digital

> Assim, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, ausente o pagamento antecipado do tributo, o prazo decadencial rege-se pel oart. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.
>
> (...)
>
> Desse modo, como a ciência do Contribuinte ocorreu em 15/10/2004, fls. 806, quanto ao ano-calendário de 1998, e o prazo decadencial somente começou a fruir em 1º de janeiro de 2000, o termo final do prazo ocorreu apenas dia 31/12/2004, razão pela qual não se identifica a existência de decadência do direito do fisco acerca da constituição do crédito tributário.
>
> (...)
>
> (Acórdão nº 9202-008.578 – 2ª Turma CSRF, sessão de 29/01/2020)

> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> (...)
>
> DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO I, ART. 173 DO CTN.
>
> Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no I, Art. 173 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.
>
> No presente caso, não há nos autos comprovação de recolhimentos parciais efetuados, razão da aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN.
>
> (...)
>
> Voto
>
> Assim, como no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) o fato gerador é complexivo considera-se este como ocorrido em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Destarte, tratando-se de exigência relativa aos exercícios de 1995, considera-se como ocorridos os fatos geradores em 31/12/1995, possibilitando o lançamento pelo Fisco em 1996 e o prazo decadencial expresso no dispositivo acima com início em 01/01/1997.
>
> (...)
>
> (Acórdão nº 9202-002.529 – 2ª Turma CSRF, sessão de 31/01/2013)

Nesses termos, a autoridade fiscal lançadora teria prazo até o dia 31/12/2007 para efetuar lançamento de eventual crédito tributário suplementar (5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado)

Destarte, tendo sido o sujeito passivo cientificado do crédito tributário em 29/01/2007, conforme atesta o Aviso de Recebimento de fl. 52, tem-se que a exigência foi regularmente efetuada, não se encontrando à época da notificação do Auto de Infração abrangida pela decadência.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Documento nato-digital