



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

**Processo nº** 19515.003508/2004-20  
**Recurso nº** 165.001 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-002.272 – 2ª Turma  
**Sessão de** 08 de agosto de 2012  
**Matéria** Decadência  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSE HAMILTON PRADO GALHANO

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA – PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando o suposto paradigma defende tese frontalmente contrária à tese que ampara o pedido da recorrente.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 17/08/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Alexandre Naoki Nishioka, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi iniciada ação fiscal em 04/09/2002 e lavrado o Auto de Infração de fls. 164 a 254, em 27/12/2004, exigindo-se Imposto de Renda Pessoa Física e Multa de Ofício no percentual de 75%, tendo em vista a apuração de Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, no ano-calendário de 1998. Sobre a contagem do prazo decadencial e a intimação do contribuinte, destacam-se os seguintes trechos da autuação:

### *"6) DO TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL*

*40. Necessário se faz constar que o termo inicial do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário de ofício no caso em questão, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário de 1998, é o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, posto que não houve antecipação de pagamento pelo contribuinte em relação aos fatos geradores omitidos e objetos da presente autuação.*

*41. Este entendimento é corroborado administrativamente por julgados como o Acórdão 106-10604 de 09/12/98 proferido pela 6a Câmara do I o Conselho de Contribuinte, que consideram o IRPF um imposto sujeito a ‘uma modalidade de lançamento mista, combina elementos do lançamento por declaração com elementos do lançamento homologação, prevalecendo a primeira, notadamente para fixar o termo inicial decadencial, quando o contribuinte não antecipar, como se lhe exige, qualquer pagamento.’*

(...)

*42. Não se aplica ao caso em questão o disposto no art. 173, parágrafo único do CTN, uma vez que se exigiria interpretação extensiva em matéria tributária deste dispositivo legal, vedada pelo art. 150, §6º da Constituição Federal, posto que ocasionaria remissão de impostos, sem lei que a amparasse expressamente.*

(...)

*43. Destarte, conforme acima exposto, o Termo Inicial do prazo decadencial será o do lançamento por declaração (art. 173, inciso I do CTN), ou seja, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

**6) DO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE**

44. *O contribuinte alterou o seu domicílio fiscal, do endereço à Alameda Rio Claro nº 137, apto 1, Bela Vista, São Paulo, SP, CEP 01332-010 para o endereço à Av. das Papoulas, Jardim Primavera, Cruzeiro, SP, CEP 12700-000, no curso da presente fiscalização, motivo pelo qual ocorreu a prevenção de jurisdição em favor da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo/DEFIC/SPO.*

45. *Necessário se faz constar, entretanto, que o contribuinte de fato ainda apresenta domicílio em São Paulo, à Rua Jorge Rizzo nº 217, apto 13, Pinheiros, São Paulo, CEP 05424-060, conforme extrato emitido pela Telefônica em anexo, atestando que o telefone (11)3813-9730 encontra-se em nome do contribuinte e no endereço acima mencionado, tendo sido o mesmo localizado neste telefone após a suposta alteração de domicílio fiscal para a cidade de Cruzeiro/SP.”*

Quanto à ciência do Auto de Infração, às fls. 159 (162) consta AR enviado ao endereço Rua Jorge Rizzo, 217, apto. 13 – Pinheiros, e recebido em 30/12/2004. Já às fls. 160 (163) consta outro AR, enviado ao endereço Av. das Papoulas, 185 e recebido em 04/01/2005.

Em sua impugnação, o contribuinte pede que seja declarada a ocorrência da prescrição quinquenal, alegando haver recebido a Intimação em 03/05/2055 (fls. 255/258), o que obviamente é um lapso, já que a impugnação foi apresentada em 28/01/2005 (fls. 254/257).

Em 1º/06/2005, o fiscal autuante protocolou, junto à fiscalização, o processo de Representação Fiscal para Fins de Alteração de Ofício de Domicílio Fiscal, de fls. 302/306 a 323/327, cujo pedido foi dirigido ao Sr. Delegado da Derat/SP. Os fatos e o pedido foram assim registrados no documento:

*“1-O contribuinte em epígrafe alterou o seu domicílio fiscal, do endereço à Alameda Rio Claro nº 137, apto 1, Bela Vista, São Paulo, SP, CEP 01332-010 (doe. 1) para o endereço à Av. das Papoulas nº 185, Jardim Primavera, Cruzeiro, SP, CEP 12700-000 (doe. 2), no curso da fiscalização a que se refere o Processo MF nº 19515.003508/2004-20 (doe. 12), com evidente intuito de dificultar o andamento da mesma, posto que após a ciência de Termo de Intimação Fiscal em 15/10/2003 o contribuinte se mudou do endereço à Alameda Rio Claro nº 137, apto 1, Bela Vista, somente dando conhecimento à Secretaria da Receita Federal do seu novo endereço após o processamento da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do Exercício de 2004, ou seja, no final de abril de 2004, ou seja, quase seis meses depois de sua última ciência pessoal em Termo de Intimação Fiscal.*

*2. Necessário se faz constar, entretanto, que o contribuinte de fato ainda apresenta domicílio em São Paulo, à Rua Jorge Rizzo nº 217, apto 13, Pinheiros, São Paulo, CEP 05424-060, conforme extratos emitidos pela Telefônica em 26/12/2004 (doe. 3) e em 17/05/2005 (doe. 4), atestando que o telefone (11)3813-9730 encontra-se em nome do contribuinte e no endereço acima*

*mencionado, tendo sido o contribuinte localizado neste telefone por inúmeras vezes após a suposta alteração de domicílio para a cidade de Cruzeiro/SP.*

*3. Também a conta telefônica do mês de maio de 2005 do telefone (11)3813-9730 (doe. 5) atesta que o contribuinte em questão ainda apresenta domicílio em São Paulo, à Rua Jorge Rizzo nº 217, apto 13, Pinheiros, São Paulo, CEP 05424-060.*

*4. Ademais, o contribuinte em questão ainda exerce sua profissão de advogado em São Paulo, conforme atestam os inúmeros processos judiciais em que atua, distribuídos no Foro Central da Comarca da Capital do Estado de São Paulo (doe. 6), entre os quais destacam-se os mais recentes, os Processos nº 5 000.04.131022-5 (doe. 7) e 000.05.700442-0, os quais foram distribuídos respectivamente em 20/12/2004 e em 01/03/2005, ou seja, após a alteração de domicílio para a cidade de Cruzeiro/SP, comunicada à SRF em fins de abril de 2004.*

*(...)*

*25. Ante os Fatos e o Direito acima expostos, REQUER-SE:*

*3.1) Que seja desconsiderada, nos termos do art. 28, parágrafos 3º, 4º, 5º e 6º do Decreto nº 3.000/99, a alteração de domicílio fiscal pleiteada pelo contribuinte por meio da DIRPF/2004, do endereço à Alameda Rio Claro nº 137, apto 1, Bela Vista, São Paulo, SP, CEP 01332-010 (doe. 1) para o endereço à Av. das Papoulas nº 185, Jardim Primavera, Cruzeiro, SP, CEP 12700-000 (doe. 2).*

*3.2) Que seja alterado de ofício, nos termos do art. 28, parágrafos 3º, 4º, 5º e 6º do Decreto nº 3.000/99 e do art. 37, §1º, I da Instrução Normativa SRF 461 de 18/10/2004, o domicílio fiscal do contribuinte em epígrafe, para o endereço situado à RUA JORGE RIZZO nº 217, APTO 13, PINHEIROS, SÃO PAULO, SP, CEP 05424-060 (conforme does. 3/5 e 8/11), em particular para fins do Processo MF nº 19515.003508/2004-20 - Auto de Infração de IRPF (doe. 12), desde a data da entrega da DIRPF/2004 ou a partir de 26/12/2004 conforme consta do extrato emitido pela Telefônica em 26/12/2004 (doc. 3).*

Em 10/03/2006, a impugnação foi apreciada pela DRJ em São Paulo, que assim se manifestou em relação ao prazo decadencial e à intimação ao contribuinte (fls. 335/339 a 335):

*“19. Consta expressamente da Representação Fiscal consubstanciada no processo nº 19515.001703/2005-04, em anexo ao presente, e que teve por objeto a alteração de ofício do domicílio fiscal do interessado, que:*

*(...)*

*20. Conforme exposto acima, a alteração de domicílio fiscal por parte do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir, dificultar ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda.*

21. Caracterizada que ficou, no presente caso, a ação dolosa por parte do interessado, devem ser aplicadas as regras atinentes ao lançamento de ofício, que dispõem, como termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5(cinco) anos, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Como a presente autuação refere-se ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 1.998, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/1.998, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/2.000, sendo que a Fazenda Pública teria o direito de constituir o lançamento até 31/12/2.004, ressaltando-se ter sido o lançamento efetuado dentro do prazo decadencial ou seja, em 30/12/2.004, data de sua ciência (fl. 159).

22. Rejeitam-se, destarte, as preliminares.”

Cientificado da decisão da DRJ, o contribuinte interpôs, em 05/12/2007, o Recurso Voluntário de fls. 353/358 a 364/369, assim se manifestando em relação à questão da decadência e da intimação:

1. **Preliminarmente** esclarece a esse r. Conselho que as considerações esposadas na Representação Fiscal consubstanciada no processo em questão, quanto a alteração do domicílio fiscal do Requerente, nada tem com intuito de dificultar a ação fiscalizadora;

2. Ocorreu que em 2002 sofreu cirurgia cardíaca de alta complexidade, em São Paulo, ocasião em que lhe foram implantadas duas pontes safenas e uma ponte mamária o que determinou a mudança de seu domicílio fiscal, passando a residir, em sua Cidade natal, ou seja, Cruzeiro, fato esse do pleno conhecimento do Agente Fiscalizador, e inclusive, enviou a intimação para o seu endereço de então, na Avenida Jorge Tibiriçá, nº 20 - CEP 12700-000 - Centro, Cruzeiro, São Paulo.

3. A mudança se deu, pela gravidade do quadro de saúde do Requerente, que viu-se obrigado, inclusive, a vender os únicos imóveis que possuía, tanto em São Paulo, quanto em Cruzeiro, passando a residir no endereço suso mencionado, bem de família.

4. No curso do período pós operatório, já em fins de 2004, teve que ser internado em caráter de emergência, quando foi diagnosticada insuficiência renal crônica, que o obriga a realizar hemodiálise três vezes por semana, no Hospital Samaritano, no município de São Paulo;

5. Ilidida está, portanto, a hipótese de burla ao fisco pela mudança do seu domicílio fiscal, como pretende considerar o agente fiscalizador, não podendo portanto ser aplicada ao caso a norma do artigo 28, § 5º do Decreto 3.000/99, quanto a recusa do domicílio eleito pelo Requerente;

6. Quando o Requerente tomou conhecimento da intimação, de pronto disponibilizou todos os documentos em seu poder probatórios da licitude de toda a sua movimentação financeira,

até mesmo aquela em que, para quitar empréstimo de caráter pessoal, transferiu imóvel de sua propriedade ao Advogado Almério Antunes de Andrade Júnior;

7. Crê, de forma inofismável que demonstrou a lisura de sua conduta, privilegiando a sua luta pela sobrevivência, diante do acometimento de tão graves males, mas sem jamais deixar de honrar os seus compromissos.

### I - OS FATOS

8. Doutos julgadores, o Auto de Infração lavrado o foi em 24 de dezembro de 2004, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física do Ano- Calendário de 1998.

(...)

9. No presente caso, está a pretensão do Fisco prescrita, porque a citação não se deu na pessoa do devedor, e o lançamento do débito fiscal "**via correio**" ocorreu em 3 de janeiro de 2005 portanto quando os eventos relativos ao ano-calendário de 1998, já não contemplavam qualquer tipo de verificação. interrupção da prescrição e a suspensão do prazo prescricional, de que cuidam, respectivamente o artigo 174 do Código Tributário Nacional e o artigo 40 da Lei 6.830/80; se assenta no princípio de que deve haver estabilidade jurídica, geradora da paz social, que é o objetivo primordial do Poder Judiciário, e esta estabilidade, em termos da prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, se assenta no artigo 174, fixada em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, só interrompida nas hipóteses que enumera no seu parágrafo único. E, o Código Tributário Nacional, que é Lei Complementar, prevalece sobre qualquer Lei Ordinária, em matéria de prescrição, por ser a Lei Complementar de maior hierarquia.

10. Não se confundem, nem se conflitam a interrupção da prescrição e a suspensão do prazo prescricional, de que cuidam, respectivamente o artigo 174 do Código Tributário Nacional e o artigo 40 da Lei 6.830/80;

11. Afastar a prescrição por tempo indefinido, Tribunal de Justiça ao julgar Resp 74830 RS. DJU. I. 11-3-96, p. 6579. decidiu que ocorre a prescrição quando, entre o exercício da ação e a citação do responsável, decorre período superior a cinco anos; Não há como elastecer prazo prescricional, e somente a citação pessoal do devedor é que interrompe a prescrição.”

Em sessão plenária de 30/07/2009, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara julgou o Recurso Voluntário do contribuinte, exarando o Acórdão 2201-00.352, assim ementado:

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

**Exercício: 1999**

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA – SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE. A simples apuração de omissão de receita**

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

Autenticado digitalmente em 17/08/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDozo

Impresso em 13/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 Iº CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).*

*LANÇAMENTO - TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL - PRAZO DECADENCIAL.* Considerando como termo inicial de contagem do prazo decadencial a data do fato gerador, ocorrido em 31 de dezembro de 1997, ou a data da entrega da declaração, em 29/04/1999, em qualquer caso, está fulminado pela decadência o lançamento cuja ciência do auto de infração ocorreu em 30/12/2004.

*Multa desqualificada.*

*Preliminar de decadência acolhida.”*

Sobre a questão da decadência e da mudança de endereço, o acórdão assim se manifestou:

*“Exmino, inicialmente, a qualificação da penalidade, por ser relevante para a apreciação da argüição de decadência. Sustenta a autoridade lançadora que o Contribuinte alterou o seu domicílio fiscal de forma maliciosa com o propósito de embaraçar a ação fiscal. Não identifico nessa conduta o evidente intuito de fraude. O Contribuinte informou ao Fisco a mudança de domicílio fiscal, não se podendo, por mera ilação, classificar essa conduta como tendo o propósito de embaraçar a ação fiscal.*

*(...).*

*Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.*

*Note-se que, por intuito, não se deve entender a reserva mental, mas intenção manifestada exteriormente por meio de ação ou omissão. São casos típicos de evidente intuito de fraude 'a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.*

*No caso, a ação referida na acusação foi a de que o Contribuinte teria mudado o seu domicílio fiscal visando criar dificuldades para o Fisco. Porém, não se demonstrou a fraude, apenas se*

*atribuiu à ação uma intenção diversa daquela à qual ela normalmente se destina. Os supostos benefícios pretendidos com a mudança de domicílio, embora não explicitado pela autuação, estariam relacionados com a decadência cujo termo final do prazo era iminente. Mas isso é mera ilação, simples especulação sobre as reais intenções do Contribuinte, sem prova.*

*Registre-se, por relevante, que o auto de infração foi encaminhado para o endereço: R. Jorge Rizzo, 217 ap. 13 - Pinheiro, S. Paulo, com entrega em 30/12/2004 (AR, fls. 159) — que é o da residência habitual. E para o endereço: Av. das Papoulas, 185 - Cruzeiro/SP, lá chegando em 04/01/2005 (AR. fls. 160).*

*Concluo, portanto, pela desqualificada a penalidade.”*

Cientificada do acórdão em 19/05/2010, a Fazenda Nacional interpôs, em 20/05/2010, o Recurso Especial de fls. 383 a 411, ao qual foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2200.064, de 25/01/2011(fls. 412 a 414).

O apelo contém, em síntese, os seguintes argumentos:

- no voto condutor, quanto à decadência, utilizou-se a forma de contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, parágrafo único do CTN, uma vez que considerou o relator a entrega de DIRPF medida preparatória apta a ensejar a antecipação da forma de contagem do prazo decadencial contido no art. 173, I, do CTN;

- ressalte-se que em nenhum momento houve a discussão acerca da possibilidade de aplicação ao caso da forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN, assim, a questão a ser enfrentada é se seria aplicável ao caso o prazo previsto no art. 173, I ou 173, § único;

- insta salientar ainda que o fundamento da decisão do colegiado foi pelo acolhimento da decadência, motivo pelo qual deste assunto se recorre;

- caso se ultrapasse a questão da decadência mister se faz o retorno dos autos para análise do mérito ou de questões diversas;

- a conclusão estampada no arresto em foco quanto à decadência está a merecer reforma;

- ao declarar a decadência do direito ao lançamento da Fazenda Pública, com apoio na aplicação do disposto no art. 173 § único do CTN, o acórdão recorrido colide frontalmente com a jurisprudência consolidada no âmbito desse Conselho, notadamente no que tange à aplicabilidade do art. 173, I, do CTN, ainda nas hipóteses em que haja entrega da declaração de IRPF;

- nota-se dos autos que a 1ª Turma da 2ª Câmara da Segunda Seção do CARF promoveu interpretação acerca do marco inicial da decadência, apregoando, em tese, pela aplicação do art. 173, inc. I do CTN, diante da ausência de recolhimento do tributo;

- entretanto, ao final, acabaram por acatar a tese de que a contagem do prazo decadencial deveria ter início na data da entrega da declaração de rendimentos, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN, já que considerou a entrega da declaração medida preparatória indispensável ao lançamento;

- de acordo com o art. 67 do Regimento Interno do CARF, publicado pela Portaria/MF 256/09, caberá recurso especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, de "decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais".

- para satisfazer esta exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocamos o Acórdão de nº 102-46.461 em que, para as hipóteses de total ausência de recolhimento do tributo, ainda que haja entrega da declaração de rendimentos, a forma de contagem do prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no art. 173, I do Código Tributário Nacional, vejamos:

"*Acórdão nº 102-46461*

*DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo a rendimentos omitidos pela pessoa física, inclusive na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - DOAÇÃO - Para que a doação seja considerada como rendimento isento ou não-tributável para justificar acréscimo patrimonial a descoberto deve ser comprovada com documentação hábil e idônea, não sendo suficiente apenas a declaração do donatário de que havia recebido de seu genitor.*

*Preliminar rejeitada. Recurso negado. "*

- a fim de deixar clara a divergência existente entre as duas decisões, imperioso se faz transcrever trecho do relatório do acórdão paradigma:

*HERBERT AFONSO REICHEL (...), teve lavrado em seu desfavor, em 14/02/1996, Auto dc Infração de fls. 01/12 sob o argumento de que os valores declarados na Declaração de Imposto de Retida Pessoa Física - ano exercício 1991, ano base 1990 - como rendimentos isentos e não tributáveis, e correspondentes da Cr\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil cruzeiros) arrolados como "doação de meu pai", não possuíam contrapartida na Declaração de seu progenitor, Sr. Wolfgang Reichel.*

- verifica-se, no acórdão acima, que o marco inicial do prazo de decadência, no caso de omissão dolosa de rendimentos, é aquele previsto no art. 173, inciso I, do CTN e que, apesar do contribuinte ter apresentado a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao ano-calendário fiscalizado, diferentemente do acórdão ora recorrido, não foi a entrega da citada declaração considerada medida preparatória indispensável ao lançamento, não ocorrendo, assim, a antecipação do início da decadência, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN;

- assim, demonstrada a divergência, comprovado está o cabimento do recurso, motivo pelo qual se demonstrará as razões de fato e de direito pelo qual o julgado merece ser reformado;

- quanto ao instituto da decadência, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona:

*A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período afim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários a sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12a ed. São Paulo: Saraiva, 1999)*

- de acordo com o Código Tributário Nacional - CTN -, a Fazenda possui um prazo decadencial de 5 anos para efetuar o lançamento e, assim, constituir o crédito tributário;

- não há qualquer comprovação nos autos que indique a ocorrência de pagamento do tributo cobrado nos períodos declarados como decaídos ainda que parcialmente, mormente pelo fato de se referir à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;

- insta ressaltar que tal assunto não está sequer em questão, uma vez que o Relator do voto vencedor já deixou consignado este posicionamento:

*"Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos obtidos. (...) A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. E dizer, não se homologa omissão.*

(...)

*Portanto, entendo que no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN."*

- assim, no caso em exame, onde foi apurada omissão de receitas com ausência de recolhimento do tributo, o prazo para efetuar o lançamento começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, já que esta é a regra geral de contagem do prazo decadencial, conforme estabelece o art. 173, inciso I, do CTN;

- após o intróito, resta apenas analisar o ponto de divergência entre os indigitados acórdãos, qual seja, se a entrega da Declaração de Rendimentos implica na antecipação da contagem do prazo decadencial;

- a nosso ver, a entrega da Declaração de Rendimentos não pode ser considerada medida preparatória indispensável ao lançamento, não tendo, portanto, o condão de antecipar o prazo decadencial de a Fazenda constituir o crédito tributário, a teor do que dispõe o parágrafo único do art. 173 do CTN, como bem ressalvado pelo Auditor responsável pelo lançamento às fls.169;

- tal impossibilidade tem dois fundamentos: - primeiro, se o contribuinte não paga o valor apurado e declarado, o crédito tributário já está definitivamente constituído, não havendo que se falar em prazo decadencial e sim em prazo prescricional para a cobrança do respectivo crédito, nos termos do art. 174 do CTN; neste caso, não há que se falar em Auto de

Infração nem notificação do contribuinte para apresentar impugnação; o que deve ser feito é a inscrição do valor declarado pelo contribuinte em Dívida Ativa; - segundo, no caso do contribuinte ter omitido dolosamente rendimentos em sua Declaração de Renda, o Fisco, apurando referida infração, deve proceder ao lançamento de ofício do montante que não foi objeto da declaração (art. 149, inciso V, do CTN), observando o termo inicial de contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, conforme acima explanado;

- neste caso, a entrega da referida declaração não antecipa o termo inicial da decadência, pois a notificação a que se refere o parágrafo único do art. 173, do CTN pressupõe ato do Fisco e não ato do particular;

- neste contexto, essa notificação é do Fisco ao contribuinte e não no sentido contrário, tal como acontece quando o contribuinte entrega sua Declaração Anual de Rendimentos;

- desta forma, analisando os autos, verifica-se que, na data da notificação do Auto de Infração, 30/12/2004, não estava extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998, exercício de 1999, **cujo termo inicial da contagem do prazo decadencial é, no presente caso, 1º de janeiro de 2000**, a teor do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN. Portanto, **teria o Fisco até 01/01/2005 para efetuar o lançamento referente ao fato gerador do imposto de renda pessoa física ocorrido em 1998**;

- assim, não estava extinto o prazo decadencial para a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, correspondente ao exercício de 1999;

- em face do exposto, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o presente recurso, para afastar a decretação de decadência do direito da Fazenda Pública de lançar o IRPF relativo ao ano-calendário de 1998, exercício 1999 por ser imperiosa a aplicação da forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, diante da ausência de recolhimento, sendo indiferente o fato de ter sido entregue a declaração de rendimentos pelo contribuinte.

Cientificado do Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como do despacho que lhe deu seguimento, em 12/09/2011, o contribuinte ofereceu, em 28/09/2011, já fora do prazo de quinze dias, as contra-razões de fls. 419/420.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Preliminarmente, cabe aferir acerca dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial de Divergência, interposto pela Fazenda Nacional, com vistas a verificar se o apelo efetivamente merece ser conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De plano, constata-se a tempestividade do recurso, restando analisar se foi efetivamente demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

O apelo da Fazenda Nacional está centrado na aplicação do *dies quo* do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, tendo em vista a ausência de pagamento. Confira-se o resumo do pedido, às fls. 380:

*"Em face do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para afastar a decretação de decadência do direito da Fazenda Pública de lançar o IRPF relativo ao ano-calendário de 1998, exercício 1999 por ser imperiosa a aplicação da forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173,I, do CTN, diante da ausência de recolhimento, sendo indiferente o fato de ter sido entregue a declaração de rendimentos pelo contribuinte."*  
(grifei)

À guisa de paradigma, foi indicado o Acórdão 102-46.461, prolatado em 13/08/2004, assim ementado, na parte que trata da decadência:

*"DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo a rendimentos omitidos pela pessoa física, inclusive na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Como se pode constatar, a ementa acima não faz qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, vazando o entendimento no sentido de que, em qualquer hipótese, deve ser aplicado o *dies a quo* do art. 173, I, do CTN, na contagem do prazo decadencial. Os trechos do voto condutor do paradigma, a seguir transcritos, demonstram que se trata de tese jamais adotada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, já que: o art. 150, § 4º, do CTN, nunca é aplicado para fins de fixação do *dies a quo* do prazo decadencial; não leva em conta a ocorrência de pagamento, tampouco de entrega de declaração (fls. 383 a 402). Confira-se:

*"A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.*

*Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos*

*pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.*

*Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.*

(...)

*A propósito do lançamento por homologação, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como "dies a quo" da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Por outro lado, existem decisões admitindo que, no caso de inexistência de pagamento, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo sendo o tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.*

*O entendimento do que se homologa é o pagamento, apesar de o art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, in *Curso de Direito Tributário*, 22a edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.*

(...)

*A propósito, reprisa-se que o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte e não o pagamento, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.*

*O Conselho de Contribuintes já decidiu também, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza do lançamento:*

(...)

*Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trata de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, que é a*

*data do fato gerador (CTN, art. 150), para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza do lançamento, que continua sendo por homologação.*

*Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.*

(...)

*Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o "dies a quo" da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN. Tal entendimento não prospera, pois, à semelhança do que ocorre na hipótese de falta de pagamento, a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, sempre será por homologação, cuja decadência, se acatada a mencionada interpretação do art. 150 do CTN, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, não poderia ser iniciada a revisão, inviabilizando o referido lançamento de ofício, com o qual se pretende alterar a data de início do prazo decadencial."*

O art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, assim estabelece:

*"Artigo 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

(...)

*§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado."*

No caso em apreço, conforme demonstrado, a tese defendida no acórdão indicado pela Fazenda Nacional à guisa de paradigma jamais foi aceita na CSRF, e há muito já havia sido superada, na própria antiga Segunda Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, portanto não há como aceitar-se dito julgado como comprovação de dissídio jurisprudencial.

Porém o fato mais contundente, no sentido da impossibilidade de aceitação do acórdão indicado a título de paradigma, é que dito julgado, embora condene a adoção da data da entrega da Declaração do Imposto de Renda como *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial – e nesse ponto efetivamente se configura uma divergência em relação ao acórdão recorrido – ele também condene a relativização desse *dies a quo* em função da existência ou não de pagamento, que é exatamente o pedido da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial. Ora, pelo princípio da indivisibilidade dos julgados, cada acórdão é uno e contém sua lógica e coerência internas, não cabendo a utilização parcial da tese que favoreceria o conhecimento do apelo, quando a outra parte do julgado é frontalmente contrária ao pedido da recorrente.

---

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo

CÓPIA