



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

Processo nº 19515.004697/2003-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.853 – 1ª Turma Especial
Sessão de 2 de dezembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente MAURO BERNARD KUPERMAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

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

No presente caso, houve pagamento antecipado e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência. Vencidos os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada que rejeitavam a decadência. Designada Redatora do voto vencedor a Conselheira Tânia Mara Paschoalin.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente e Redatora Designada.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Flavio Araujo Rodrigues Torres, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 299.470,01, incluídos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, além de multa exigida isoladamente,

O crédito tributário foi constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, esta última infração sancionada com a aplicação da multa isolada.

O contribuinte impugnou o lançamento arguindo, em síntese, os seguintes pontos:

- Decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário;
- Inexistência de infração à legislação tributária;
- Denúncia espontânea;
- Acréscimos legais escorchantes.

A impugnação apresentada foi julgada procedente em parte por intermédio do acórdão de fls. 413/422. Entenderam os julgadores da instância de piso que a multa isolada exigida em decorrência da ausência de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão deveria ser reduzida ao percentual de 50%, uma vez que, por meio do art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, foi promovida a alteração do percentual anteriormente previsto na legislação, reduzindo-o.

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/03/2008 (fl. 427), o Interessado interpôs, em 14/03/2008, o recurso de fls. 431/457, acompanhado do documento de fl. 458. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

Decadência

- Não se aplica ao caso concreto o art. 173, I do CTN. Para que o prazo se inicie do fato gerador é preciso que o contribuinte tenha efetuado qualquer pagamento prévio, ainda que parcial. Este é o entendimento de parte da jurisprudência e também da Relatora do acórdão recorrido.

- A própria Autoridade lançadora faz prova do pagamento do imposto declarado no valor de R\$ 26,22, em dois documentos de suma importância: fl. 5 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal e Demonstrativo de Apuração. Para provar o pagamento junta-se extrato e DARF respectivo.

- Por qualquer forma que se queira enfrentar o problema da decadência, ela se apresenta consumada no caso em tela:

a) admitindo-se a homologação pelo pagamento parcial de R\$ 26,22 e aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, mês a mês dos fatos geradores ocorridos ao longo de 1998, está consumada a decadência;

b) admitindo-se a homologação pelo pagamento parcial de R\$ 26,22 e aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, considerando-se o fato gerador acumulado em 31 de dezembro de 1998, está consumada a decadência;

c) admitindo-se a ausência de homologação e aplicando-se o art. 173, I, do CTN, considerando-se o início do prazo em 01 de janeiro de 1999, está consumada a decadência;

d) admitindo-se a aplicação conjunta dos artigos 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN, está consumada a decadência;

e) admitindo-se que o que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não pagamento, está consumada a decadência.

- Portando, a única forma pela qual não estaria consumada a decadência é a "inventada" pela Relatora, que considerou o exercício de 2000 como ano seguinte a 1998. No caso até a matemática foi ferida de morte.

- Elenca decisões judiciais e lições doutrinárias contrárias a tese admitida pelos julgadores de primeira instância.

Depósitos bancários

- A Relatora alega "presunção legal" de omissão de rendimentos, pautando-se no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com alterações posteriores introduzidas pelo art. 40 da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

- Em princípio, não se aplica ao caso concreto o disposto no art. 58 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, porque foi editada posteriormente aos fatos geradores que ensejaram o auto de infração.

- A legislação supra não pode se sobrepor à Constituição Federal, mais especificamente os incisos X e XI do art. 5º (sigilo de dados ou sigilo bancário).

- O art. 38, § 1º, da Lei nº 4.595, de 31/12/64 foi revogado pela Lei Complementar nº 105, de 20/01/2001, o que demonstra que na época dos fatos (1998) ela estava em vigor. Logo, a Receita Federal agiu "*contra legis*". E mais: nenhuma lei pode retroagir para prejudicar.

Multa por falta de pagamento do carnê-leão

- Na verdade, o Recorrente reconheceu apenas e tão somente uma parcela de imposto no valor de R\$ 26,22 e não caberia o pagamento do carnê-leão. Contudo, considerando que tivesse razão a Recorrida, na apuração dos valores que pretende receber, ainda que indevidamente, restou correta a atitude que reduziu o percentual da multa para 50%, em face da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Não cabe, contudo, a infeliz e descuidada observação feita pela Relatora no sentido de que "Apesar de não ter o contribuinte apresentado impugnação ...". Pergunta-se: Como poderia o contribuinte ter apresentado em 29 de janeiro de 2004, data da defesa, impugnação dessa multa com base em Medida Provisória editada em 22 de janeiro de 2007?

Denúncia espontânea, multa confiscatória e juros SELIC

- Reitera-se, aqui, os mesmos argumentos utilizados na impugnação, que foi considerada improcedente pela Relatora, pois os argumentos, apesar de extremamente convincentes e lastreados na legislação e em decisões judiciais.

Pedido

- Ao final, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário para que, ao final, seja julgado inteiramente procedente, cancelando o Auto de Infração.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração de folhas do processo físico.

Decadência do direito do Fisco em constituir o presente crédito tributário

Observo, por primeiro, que a Súmula CARF nº 38 dispôs sobre o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda nos casos de omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários com origem não comprovada, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Por outro lado, já decidiu o STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC), que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

a) existindo pagamento do tributo por parte do contribuinte até a data do vencimento, ainda que parcial, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4).

b) inexistindo pagamento até a data do vencimento, aplica-se a regra geral (CTN, artigo 173, I), ou seja, o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como se vê, a dualidade de termos iniciais para contagem do lustro decadencial, no entendimento do STJ, não se fundamenta tão somente na inexistência ou existência, ainda que parcial, de pagamento do tributo, mas sim na inexistência ou existência de pagamento até a data de vencimento da obrigação.

Na espécie, o débito refere-se ao imposto sobre a renda de pessoa física, tributo sujeito a lançamento por homologação, e decorre da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Os documentos juntados pelo Recorrente à fl. 458 (recibo de entrega da DIRPF fora do prazo e DARF evidenciando o recolhimento do saldo a pagar apurado na declaração) não deixam nenhuma dúvida de que houve recolhimento de imposto de renda relativo ao ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 26,22.

A questão que se coloca, então, é saber se este recolhimento ocorreu antes ou depois do vencimento da obrigação tributária, haja vista que na seara tributária a decadência, ao contrário da prescrição, não se interrompe (exceto no caso do art. 173, II, que versa a hipótese de anulação do lançamento por vício formal), tampouco é suspensa. O próprio Interessado elenca, na peça recursal, três ementas de acórdãos do STJ no sentido de que o prazo decadencial não se interrompe e não se suspende (fl. 436).

Esmiuçando mais este entendimento: existindo pagamento do imposto até a data do vencimento, ainda que parcial, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador, não havendo a possibilidade de tal prazo se interromper ou suspender por qualquer fato superveniente que porventura aconteça após o prazo ter se iniciado. Por outro lado, inexistindo pagamento até a data do vencimento, o prazo de cinco anos é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não havendo, também aqui, qualquer possibilidade de interrupção ou suspensão do prazo já iniciado.

Não fosse assim, a fixação do termo *a quo* do prazo decadencial ficaria ao livre arbítrio do contribuinte, que o modificaria de acordo com os seus próprios interesses, o que, à evidência, não se mostra em harmonia com a segurança jurídica que deve prevalecer nas relações jurídico-tributárias.

Em outras palavras: não seria razoável admitir que o termo inicial do prazo decadencial se deslocasse do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da ocorrência do fato gerador porque o contribuinte, após o início do prazo, resolveu efetuar pagamento parcial do imposto devido, haja vista que o termo inicial do prazo de decadência não pode ser alterado ao alvedrio do contribuinte.

O tributo devido refere-se ao ano-calendário de 1998 e não houve recolhimento até a data de seu vencimento, senão apenas em 15/02/2001, conforme demonstra a cópia do DARF juntada pelo Recorrente à fl. 458, de modo que descabe cogitar de alteração no termo inicial do prazo que já estava em curso, devendo prevalecer o prazo decadencial de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mas aí surge outra questão de suma importância ao deslinde da controvérsia, qual seja, no lançamento de ofício de imposto sobre a renda de pessoa física qual é o dia que corresponde ao “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”? A resposta a esta questão encontra-se na ementa do AgRg no AI nº 1.199.147 – SC, julgado pelo STJ em 15/06/2010, após o julgamento do recurso repetitivo que estabeleceu a dualidade de termos iniciais de decadência para os casos de lançamentos de ofício envolvendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação. A referida ementa, na parte que interessa, está assim redigida:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ALEGADA NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA Nº 07/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC.

(...)

3. In casu, o Tribunal de origem assentou que:

(...)

8. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, representativo da controvérsia, nos termos do artigo 543-C, do CPC, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 (...).

9. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento do IRPF foi omitida pelo contribuinte a partir de seu vencimento em 30.04.2001, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.2002 com término em 01.01.2007; (d) ocorre que a notificação do contribuinte da constituição do crédito tributário pertinente

ocorreu em 16.02.2005, por edital, conforme consta da Certidão de Dívida Ativa.

6. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, I, do Codex Tributário, contando-se o prazo de cinco anos, a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), donde se deduz a inoccorrência da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

7. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AI nº 1.199.147 – SC).

A leitura dos trechos em destaque revela que o entendimento do STJ é no sentido de que, inexistindo o recolhimento da exação até a data do vencimento da obrigação, a regra decadencial, no caso específico do IRPF, é a prevista no art. 173, I do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, na verdade, ao primeiro dia do ano seguinte ao da entrega da declaração.

A razão deste entendimento é evidente: o vencimento do IRPF não ocorre na data da ocorrência do fato gerador, mas apenas no ano seguinte, chamado de ano de exercício, quando da apresentação da respectiva Declaração de Rendimentos, no mês de abril.

Noutros termos: o Fisco não pode efetuar nenhum lançamento de ofício, quanto a débito de IRPF, entre a data da ocorrência do fato gerador (31 de dezembro do ano-base) e a data da entrega da respectiva declaração, uma vez que, neste período, ainda não se sabe se o contribuinte é devedor do tributo, o que ocorrerá tão somente com a entrega da declaração até abril do ano de exercício.

No caso em análise, não houve recolhimento do imposto de renda relativo ao ano-calendário 1998 até a data de vencimento, vale dizer, até 30/04/1999. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN, cujo termo *a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento poderia ser efetuado a partir de abril de 1999, data limite para entrega da declaração relativa ao ano-calendário de 1998, o que significa dizer que o primeiro dia do exercício seguinte corresponde ao dia 01/01/2000. A folha de rosto do Auto de Infração, à fl. 333, revela que o mesmo foi lavrado em 19/12/2003 e a intimação do lançamento se deu em 05/01/2004 (comprovante à fl. 339). Considerando que o termo final do prazo decadencial ocorreu em 31/12/2004, descabe falar em decadência do direito do Fisco de constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998.

Depósitos bancários com origem não comprovada

Dispõe o artigo 42, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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 comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

A leitura do *caput* do art. 42 revela que o legislador estabeleceu uma presunção legal relativa de omissão de receitas ou rendimentos quando o contribuinte, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados em contas de depósitos ou de investimentos.

A regra do § 6º do mesmo artigo, incluída pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, por seu turno, determina que haja a imputação de omissão de rendimentos na proporção do número de titulares de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto por dois ou mais titulares que apresentem declaração em separado, caso não se comprove a origem dos recursos depositados.

Em outras palavras: a norma do § 6º do art. 62 da Lei nº 9.430/1996 é imperativa (o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares), não cabendo a Autoridade lançadora afastar a determinação legal com base na premissa de que o contribuinte “*declarou-se como único responsável pela movimentação das contas bancárias*”

Para contas bancárias com mais de um titular, portanto, a presunção legal somente se aperfeiçoa com a intimação de todos os contribuintes que co-titularizam as referidas contas. Assim, se a Autoridade lançadora não intima todos os co-titulares das contas de depósito ou de investimento, evidencia-se o descumprimento de um requisito essencial ao aperfeiçoamento da presunção legal.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 29, cujo teor assim soa:

Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.

Observo, por oportuno, que restou incontroverso nos autos que a conta corrente do Banco Safra S/A era conjunta (Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fl. 290). Nada obstante, a Autoridade lançadora imputou a totalidade dos depósitos desta conta apenas ao Recorrente, de modo que, por força da ausência de intimação do co-titular, os valores de origem não comprovada depositados no Banco Safra devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento.

Compulsando a planilha de fls. 298/328 verifica-se que no Banco Safra somente o valor de R\$ 4.135,88, creditado no mês de fevereiro de 1998, foi considerado como de origem não comprovada. Assim, ainda que o Recorrente alegue que o disposto no art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não se aplica ao presente lançamento, porquanto editada posteriormente aos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento, entendo que o crédito de R\$ 4.135,88, efetuado no Banco Safra, deve ser excluído da base de cálculo do lançamento, em face do teor da Súmula CARF nº 29, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF.

Registro, ademais, que apenas os parágrafos 5º e 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 é que foram incluídos pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002. Logo, em relação ao restante do lançamento, a alegação do Recorrente deve ser refutada, porquanto as demais regras da presunção legal de omissão de rendimentos já vigiam à época da ocorrência dos fatos geradores, não ocasionado qualquer prejuízo ao Interessado o fato de constar da fundamentação do lançamento a Lei nº 10.637/2002. A regra do parágrafo 6º, incluída pela referida lei, ao invés de lhe trazer prejuízo, trouxe-lhe foi benefício (exclusão do depósito de origem não comprovada em conta titularizada por mais de uma pessoa).

Quanto aos valores depositados nas demais contas de titularidade do Interessado, os autos evidenciam a completa ausência de prova material da origem dos recursos, sendo razoável presumir que os valores creditados nas contas bancárias configuram renda, na medida em que o fato descrito na norma que contém a presunção (depósito sem origem) é relevante, enquanto hábil a revelar a capacidade contributiva relacionada com o fato previsto na norma que cria a obrigação tributária principal (renda).

Dessa forma, diante da não demonstração da origem dos valores depositados nas contas bancárias, bem como da ausência de qualquer início de prova material que fundamente a explicação para o significativo volume de recursos que transitaram pelas

mesmas, mostra-se legítima a tributação dos valores como se rendimentos omitidos fossem, na forma estabelecida no *caput* do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Possibilidade da utilização de dados bancários para constituição de crédito tributário cujo fato gerador ocorreu antes da vigência da Lei Complementar nº 105

Alega o Recorrente que o art. 38, § 1º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, foi revogado pela Lei Complementar nº 105, de 20/01/2001, o que demonstra que na época dos fatos (1998) ela estava em vigor. Logo, a Receita Federal agiu "*contra legis*", porquanto nenhuma lei pode retroagir para prejudicar.

Embora os extratos bancários tenham sido apresentados pelo próprio Interessado (Termo de Comparecimento e Apreensão de documentos à fl. 47), sobreleva notar que o artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que se aplica ao lançamento, imediatamente, a legislação que, após a ocorrência do fato imponible, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

De conseguinte, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei Complementar nº 105/2001, por envergar essa natureza, legitima a atuação da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores. (Precedentes do STJ: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

Portanto, a matéria relativa à utilização de informações bancárias por parte da RFB encontra-se pacificada no STJ, que, inclusive, decidiu, em sede de recurso repetitivo, que a Autoridade fazendária pode ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte até mesmo para constituição de crédito tributário anterior à vigência da Lei Complementar nº 105/2001, ainda que sem o crivo do Poder Judiciário. A ementa do acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC está assim redigida:

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

2. O § 1º, do artigo 38, da Lei 4.595/64 (revogada pela Lei Complementar 105/2001), autorizava a quebra de sigilo bancário, desde que em virtude de determinação judicial, sendo

certo que o acesso às informações e esclarecimentos, prestados pelo Banco Central ou pelas instituições financeiras, restringir-se-iam às partes legítimas na causa e para os fins nela delineados.

3. A Lei 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei 4.595/64.

4. O § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à CPMF, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

5. A Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, revogou o artigo 38, da Lei 4.595/64, e passou a regular o sigilo das operações de instituições financeiras, preceituando que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários dos serviços (artigo 1º, § 3º, inciso VI, c/c o artigo 5º, caput, da aludida lei complementar, e 1º, do Decreto 4.489/2002).

6. As informações prestadas pelas instituições financeiras (ou equiparadas) restringem-se a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (artigo 5º, § 2º, da Lei Complementar 105/2001).

7. O artigo 6º, da lei complementar em tela, determina que:

"Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo observada a legislação tributária."

8. O lançamento tributário, em regra, reporta-se à data da ocorrência do fato ensejador da tributação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (artigo 144, caput, do CTN).

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato impositivo, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Consequentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos impositivos a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

12. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.

15. In casu, a autoridade fiscal pretende utilizar-se de dados da CPMF para apuração do imposto de renda relativo ao ano de 1998, tendo sido instaurado procedimento administrativo, razão pela qual merece reforma o acórdão regional.

16. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 601.314/SP, cujo thema iudicandum restou assim identificado:

"Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem a prévia autorização judicial. Art. 6º da Lei Complementar 105/2001."

17. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543B, do CPC, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.

18. Os artigos 543A e 543B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel.

Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel.

Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel.

Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

19. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

20. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O entendimento do STJ é de observância obrigatória pelos julgadores do CARF, a teor do que dispõe o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho, *verbis*:

Artigo 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.

Multa por falta de pagamento do carnê-leão

O Recorrente informou em sua declaração de ajuste anual (fls. 37/44) valores mensais recebidos de pessoas físicas, em relação aos quais deveria ter havido antecipação no recolhimento de imposto de renda devido a título de carnê-leão. Na ausência dos recolhimentos mensais, correta a aplicação da multa isolada.

Denúncia espontânea

Cabe, aqui, trazer a lume o teor da Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça – STJ, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Multa de Ofício

A imposição da multa calculada com a utilização do percentual de 75% está em harmonia com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, devendo incidir, como fez a Fiscalização, sobre a totalidade do tributo apurado em decorrência da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, sendo inviável, na seara administrativa, desconsiderar norma federal expressa sem ofensa à Súmula CARF nº 2, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 2 – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Juros de Mora

Relativamente aos juros moratórios, aplico a Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da infração de depósitos bancários com origem não comprovada o valor de R\$ 4.135,88, creditado na conta conjunta do Recorrente no mês de fevereiro de 1998.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Voto Vencedor

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Redatora Designada.

Com a devida vênia do Nobre Relator, Conselheiro Marcelo Vasconcelos Almeida, permito-me divergir de seu voto no que se refere à questão da decadência do direito do Fisco em constituir o presente crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ 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 o voto do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), sendo relator o Ministro Luiz Fux:

*VOTO O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator):
Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do apelo, porquanto prequestionada a matéria federal ventilada.*

A insurgência especial cinge-se à decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à contribuições previdenciárias cujos fatos impositivos ocorreram no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994.

Deveras, 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).

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, verbis :

"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."

Assim é que 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.

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

(...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o

qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário.

Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado.

Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art.173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de

medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido." (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008)

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação— que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento." (AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006)

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação,

implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina:

"a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento.

Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. *Embargos de Divergência rejeitados.*" (EREsp 276.142/SP, Rel.Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)

Outrossim, impende assinalar 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).

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.

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.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7.º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

Tendo em vista que o REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, essa interpretação deverá ser aplicada por este Colegiado, em obediência ao art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, *in verbis*:

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.

Pelo teor do referido voto, discordo da afirmação do Ilustre Relator no sentido de que, no entendimento do STJ, o marco do termo inicial para contagem do lustro decadencial fundamenta-se na inexistência ou existência de pagamento até a **data de vencimento da obrigação**. Isto porque inexistente, na referida decisão, determinação expressa de que somente o pagamento efetuado até a data do vencimento poderá ser considerado pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial.

Em face da espontaneidade do contribuinte, considero pagamento antecipado aquele que é efetuado antes do início do procedimento fiscal, conforme entendimento do acórdão do STJ citado no relatório da mesma decisão:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, AMBOS DO CTN.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN.

3. Com o encerramento do prazo para homologação (art. 150, § 4º do CTN), inicia-se a contagem do prazo previsto no art. 173, I do CTN. Inexistindo pagamento antecipado, conclui-se ter o Fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

4. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e c) de dez anos a contar do fato gerador nos casos de lançamento por homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação (aplicação cumulativa do art. 150, § 4º com o art. 173, I, ambos do CTN).

5. Precedentes da Primeira Seção e das duas Turmas de Direito Público.

6. Embargos de divergência providos." (EREsp 466.779/PR, Rel.

Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 08.06.2005, DJ 01.08.2005)

Assim, considerando que o fato gerador do IRPF é complexo, completando-se apenas em 31 de dezembro do ano-calendário, qualquer pagamento do imposto efetuado espontaneamente (antes do início do procedimento fiscal), seja como retenção da fonte, seja como antecipação obrigatória ou voluntária, ou ainda como ajuste, desloca a contagem da decadência para o fato gerador.

Em inexistindo pagamento a ser homologado, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável deve ser a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

No presente caso, verifica-se que houve pagamento antecipado em 15/02/2001, conforme demonstra a cópia do DARF juntada pelo Recorrente à fl. 458. Portanto o prazo decadencial conta-se a partir de 31 de dezembro de 1998. Como o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 05/01/2004 (comprovante à fl. 339) o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin