



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

**Processo n°** 19515.004697/2003-77  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.369 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MAURO BERNARD KUPERMAN

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

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2801-003.853 proferido pela Primeira Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 02 de dezembro de 2018, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 462:

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

*Exercício: 1999*

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

*O art. 62A do RICARF obriga a utilização da regra do  
REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543C  
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.*

Da mencionada decisão, foi interposto **Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 486 a 497, houve sua admissão, por meio do **Despacho** de fls. 499 a 502, para rediscutir a decisão recorrida no tocante à **Decadência**.

Em seu recurso, aduz a Fazenda, em síntese, que:

*a) no caso em apreço, não há qualquer recolhimento da exação até a data do vencimento da obrigação, devendo a contagem, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, ser feita com base no art. 173, I, do CTN, e não pelo § 4º do art. 150, daí porque para o ano-calendário de 1998, o dies a quo vem a ser 1º de janeiro de 2000, tendo como marco final o dia 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração é de janeiro de 2004, não há que se falar na fluência do prazo decadencial;*

*b) porém, o r. acórdão recorrido, a despeito dessas ponderações e da dicção do art. 173, I, do CTN, aplicou a decadência quinquenal contada da data da ocorrência do fato gerador. Com*

*isso, concedeu à contribuinte uma decisão muito mais favorável do que ela obteria junto ao próprio Poder Judiciário;*

*c) em respeito à jurisprudência majoritária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, e diante da inexistência de pagamento parcial, não se deve admitir na hipótese destes autos a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, como previsto no §4º do art. 150 do CTN, mas sim a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, tal como previsto no art. 173, I, do CTN.*

Intimado, o Contribuinte não apresentou contrarrazões, conforme o Despacho de fls. 506.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

Conforme narrado, a controvérsia dos autos reside na definição do termo inicial da contagem do prazo de decadência: se seria de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, ou de acordo com o art. 173, I, do mesmo diploma legal.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o*

*mesmo inócure, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao*

*lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, 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 (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Assim, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do primeiro dia

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do Código tributário Nacional.

No caso ora analisado, é incontroversa a existência de pagamento, mas este ocorreu **após a data de vencimento da obrigação**, razão pela qual a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, a decisão recorrida assim dispôs sobre o tema:

*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." (REsp 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. (...).*

***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.***

O meu entendimento converge com o disposto na decisão recorrida, considerando a ocorrência do pagamento antes do início do procedimento fiscal, o que atrai a aplicação do art. 150, §4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial a partir da data do fato gerador do tributo:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Dessa forma, ocorrido o fato gerador **em 31/12/1998**, o termo final do lapso decadencial foi **31/12/2003**, portanto restou decadente o lançamento para o período sob análise, tendo em vista que a ciência do lançamento ao contribuinte aconteceu em **05/01/2004**.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no sentido de que o pagamento espontâneo efetuado após o vencimento do tributo e antes do início do procedimento fiscal seria apto a atrair a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Conforme o Recurso Especial nº 973.733/SC, do STJ, proferido com efeito repetitivo, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, constatando-se o pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, até a data do vencimento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador ( art. 150, § 4º, do CTN).

Entretanto, ultrapassada a data de vencimento do tributo, sem que se verifique o respectivo pagamento, a regra aplicável passa a ser a do art. 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - já que, ausente o recolhimento no momento oportuno, o Fisco fica prejudicado na sua tarefa de homologar o lançamento. Com efeito, o pagamento antecipado não constitui uma opção e sim uma obrigação, sujeita a regras específicas, cujo descumprimento compromete a sistemática do lançamento por homologação.

Nesse sentido, oportuno trazer à colação trecho do voto vencido do Ilustre Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, que bem demonstra a fragilidade da sistemática, caso fosse dado ao Contribuinte aproveitar-se do benefício do art. 150, § 4º, do CTN, mediante pagamento fora do prazo:

*"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."*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo