



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.001956/2004-99  
**Recurso n°** 161.522 Voluntário  
**Acórdão n°** **3301-00.056 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de maio de 2009  
**Matéria** IRPF - Acréscimo Patrimonial a Descoberto e Depósitos Bancários  
**Recorrente** Stella Kuperman  
**Recorrida** DRJ São Paulo/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE.**

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados pelo contribuinte no decurso desse prazo. O pagamento do tributo deve ser acrescido de juros e multa de mora.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

São tributáveis os valores correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de

rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

#### ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TITULARIDADE.

Somente se aplica o disposto no § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, quando comprovado de forma cabal que os valores creditados pertencem a terceiros.

#### MULTA QUALIFICADA.

Para a qualificação da multa de ofício deve restar comprovado nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.

Preliminar Rejeitada. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos desqualificar a multa; por maioria de votos acolher a preliminar de decadência relativa ao ano calendário de 1998, vencida a Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA. No mérito, por unanimidade de votos, considerar espontâneas as Declaração de Ajuste Anual Retificadoras e, nesta conformidade, considerar como recurso o valor de R\$ 158.691,24 em janeiro de 2001.

*(assinado digitalmente)*

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

NÚBIA MATOS MOURA - Relatora

*(assinado digitalmente)*

MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka, Eduardo Tadeu Farah, José Raimundo Tosta Santos, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Silvana Mancini Karam e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

## Relatório

STELLA KUPERMAN, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP II, mediante Acórdão DRJ/SPOII nº 11.709, de 24/02/2005, fls. 1803/1826, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 1834/1839.

Mediante Auto de Infração, fls. 05/16, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$1.738.491,49, incluindo multa de ofício qualificada e juros de mora, estes últimos calculados até 31/08/2004.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fls. 1670/1716, foram omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, nos anos-calendário de 1998 a 2000 e acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário de 2001 e 2002.

No Termo de Constatação e Conclusão Fiscal a autoridade fiscal justifica a qualificação da multa de ofício, valendo destacar os seguintes trechos:

*A contribuinte, a partir do ano calendário 1998, ao não apresentar declaração IRPF e levando-se em consideração a quantidade e os valores dos depósitos bancários, que demonstram de forma inequívoca que a mesma estaria sujeita a entrega da declaração IRPF, permite a conclusão desta fiscalização de que tal procedimento teve como finalidade suprimir ou reduzir o imposto de renda, mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias na ocultação do fato gerador do tributo e, em conseqüência a sonegação fiscal. A intenção, o dolo do agente, a manipulação do fato gerador, com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo de forma não permitida em lei, ou seja de forma evasiva, é fraude.*

*Ressalte-se que tal procedimento teve continuidade nos anos calendários 1999 e 2000, mesmo considerando que a contribuinte tenha apresentado as respectivas declarações IRPF, visto que os valores dos rendimentos declarados (R\$23.532,71 e R\$30.000,00) ficaram muito aquém dos valores dos depósitos bancários efetuados em suas contas correntes do BCN (R\$194.956,61 e R\$383.576,96).*

*Para o ano-calendário de 2000 e 2001, tendo ocorrido dispêndios altíssimos na construção do imóvel sítio à Alameda Sião (R\$873.030,68 e R\$458.662,35, respectivamente), inclusive em valores superiores aos depósitos bancários na conta corrente 3.345 do BCN (R\$134.402,02 e R\$128.809,28), a contribuinte chegou a apresentar declaração retificadora, constando o recebimento de doação do valor de R\$220.000,00 de seu sogro (Sr. Rubens Bolorino), na tentativa de encobrir omissão de rendimentos e assim tentar justificar pelo menos em parte os*

*custos da obra. Tal tentativa foi reconsiderada através de nova declaração retificadora e com esclarecimentos, após devidamente intimada a comprovar a doação, de que a mesma não teria ocorrido e que foi um “equivoco”. A partir desta nova declaração retificadora (16/05/03) surge um fato novo, o seu marido, Rubens Mauricio Bolorino, teria auferido rendimentos (lucros distribuídos) na sociedade da qual era sócio quotista.*

*As declarações da contribuinte e a declaração de Rubens Mauricio Bolorino (que a movimentação dos depósitos bancários em conta corrente da contribuinte tiveram como origem rendimentos que auferiu da empresa da qual seria sócio cotista), não podem ser acatadas em virtude de que nenhuma documentação hábil e idônea foi apresentada para fins de comprovação.*

Cientificada do lançamento, em 27/09/2004, Aviso de Recebimento – AR, fls. 1727, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 1728/1763, que se encontra assim resumida no Acórdão recorrido:

#### *I - DAS PRELIMINARES*

##### *Do Descabimento da Multa Qualificada*

*4.1 Conforme inciso II do art. 957 do Decreto 3.000/1999, a multa qualificada de 150% só poderá ser aplicada de ofício, com a constatação de existência de evidente intuito de fraude; ou seja, deverá restar comprovado pelo fisco que o contribuinte agiu com dolo.*

*4.2 As justificativas da fiscalização para aplicação da multa qualificada carecem de comprovações solistas, constituindo-se muito mais em ilações de agentes fiscais.*

*4.3 À luz da legislação citada é incoerente classificar-se um levantamento alicerçado em presunção de omissão de receitas como evidente intuito de fraude.*

*(...) A fiscalização não logrou comprovar o dolo por parte da impugnante. A existência de omissão de receitas neste Auto de Infração é um processo meramente dedutivo e não conclusivo, pelo que descabe a aplicação da multa qualificada.*

#### *DA DECADÊNCIA*

##### *Lançamento de Ofício – Ano-calendário 1999*

*4.6 Uma vez que 1) o fato gerador do IRPF é mensal, consoante Lei ° 7.713/1988; 2) nos termos do parágrafo 1º do art. 150 do CTN, a contribuinte efetuou o pagamento do imposto regularmente declarado, extinguindo o crédito, sob condição resolutória; 3) a revisão do lançamento apenas ocorreu com a lavratura do Auto de Infração em setembro/2004; conclui-se que estão prescritos os lançamentos efetuados referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de jan/99, fev/99, mar/99, abr/99, mai/99, jun/99, jul/99 e ago/99.*

(...)

*Lançamento de Ofício – Ano-calendário 1998*

4.8 *A contribuinte não estava sujeita a apresentação da Declaração IRPF relativa ao ano-calendário 1998, exercício 1999, conforme Manual de Declaração de Ajuste Anual.*

4.9 *Dessa forma e nos termos do art. 150 e §§ do CTN, o período de janeiro/1998 a dezembro/1998 encontra-se abrangido pela decadência.*

4.10 *O art. 173 do CTN é genérico. Sendo assim, só é aplicável apenas quando o fato não se enquadrar nas normas específicas contidas no art. 150.*

4.11 *Não resta qualquer dúvida que, pelas suas características, o IRPF enquadra-se no conceito de lançamento por homologação, sujeitando-se, portanto, às regras do art. 150 do CTN.*

4.12 *Ainda que houvesse questionamento pela falta de entrega da declaração do ano-calendário 1998, mesmo assim esta não se prosperaria, uma vez que o art. 173 não contempla essa exceção.*

4.13 *Assim, através dos argumentos e jurisprudência já elencados, manifesta-se pela total nulidade do lançamento de ofício realizado.*

*II - DO MÉRITO*

*Da Nulidade da Autuação Baseada nas Informações Referentes aos Depósitos Bancários – Erro de Fato*

4.14 *A apuração realizada pela fiscalização contém vícios insanáveis e portanto deve ser considerada nula.*

4.15 *Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações da Lei nº 9.481/1997 e 10.637/2002, a fiscalização procedeu à soma algébrica dos valores depositados em contas correntes em nome da declarante, mês a mês. Entretanto, em momento algum, efetuou quaisquer questionamentos acerca do destino do numerário.*

4.16 *A fiscalização considerou que valores depositados em determinado mês do ano-calendário, não têm qualquer relação com os valores depositados em mês posterior. Não basta apenas considerar o saldo de um mês para o posterior, se a fiscalização não logra comprovar que as saídas foram realizadas para fins diversos das entradas dos meses posteriores.*

4.17 *A Pessoa Física não está sujeita a escrituração; portanto, os rendimentos já tributados em um determinado mês pela fiscalização, devem ser considerados nas tributações de meses posteriores dentro de um mesmo ano-calendário.*

4.18 *Um levantamento que não considera o que já foi tributado em um mês para os meses posteriores, acaba por tributar o*

*mesmo resultado diversas vezes, tornando o levantamento nulo por erro de fato.*

*Da Nulidade da Autuação Baseada Nas Informações Referentes aos Depósitos Bancários – Vício na Origem*

*4.19 A ação fiscal na verdade realizou o levantamento de informações relativas ao período de janeiro/1998 a dezembro/2000 através das disposições contidas na Lei nº 10.174, de 2001 e na Lei Complementar 105, de 2001.*

*4.20 Dessa forma, a fiscalização aplicou ao arripio da Lei nº 10.174/01 uma irretroatividade incabível, uma vez que não autorizada pelo referido diploma legal. Com isso, acabou por ferir a segurança jurídica, quer pela materialidade do direito, quer pela especificidade do tributo, em clara desobediência ao art. 144, § 2º, do CTN; crivando o lançamento de ofício de vício em sua própria origem.*

*4.21 Sobre o assunto, reproduz o voto vencedor referente ao Acórdão 104-19.227 do Conselheiro João Luis de Souza Pereira do Primeiro Conselho de Contribuintes.*

*Da Nulidade da Autuação Baseada nas Informações Referentes aos Depósitos Bancários – Erro na Identificação do Titular da Conta de Depósito*

*4.22 A fiscalização deixou de levar em consideração a declaração do ex-marido da impugnante, na qual o mesmo assume a titularidade dos depósitos bancários existentes em nome da autuada, então sua esposa.*

*Acréscimo Patrimonial a Descoberto*

*4.23 Em 31/07/2003, utilizando-se do favor fiscal contido na Lei nº 10.684/03, a impugnante efetivou sua opção pelo PAES – Parcelamento Especial.*

*4.24 Dada a especificidade da norma em pauta, ela se sobrepõe a quaisquer outras genéricas; de modo que a mesma precisa ser considerada nos levantamentos fiscais, sob pena de incorrer-se em erros de apuração; o que efetivamente ocorreu.*

*4.25 O apartamento nº 2.073 do edifício Hyde Park considerado como adquirido pelos auditores pelo valor de R\$30.000,00, no ano-calendário 2001, não se baseia em fatos. É mais um erro cometido nesta autuação, visto que pela documentação do imóvel verifica-se a forma correta da transação imobiliária bem como o seu valor real.*

*4.26 Com relação ao veículo, o demonstrativo de Fluxo de Caixa não contempla como recurso a alienação do referido veículo.*

*4.27 Assim, por totalmente inválido o levantamento efetuado pela fiscalização, o mesmo deverá ser considerado nulo, ficando a critério da autoridade julgadora baixar o processo em diligência para a correta apuração dos valores.*

(...)

A DRJ São Paulo/SP II julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento e os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA* Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações.

*Ainda que se entendesse tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, presente o dolo, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.*

*SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.*

*O sujeito passivo da obrigação principal é a contribuinte que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.*

*Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*

*Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. RETROATIVIDADE.*

*Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.*

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 22/08/2006, fls. 1829, a contribuinte apresentou, em 21/09/2006, Recurso Voluntário, fls. 1834/1839, trazendo as alegações a seguir resumidas:

- Decadência – Os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1998 e nos meses de janeiro a agosto de 1999 encontram-se alcançados pela decadência na data do lançamento.

- Multa qualificada – Não houve dolo na conduta da contribuinte, que jamais tentou lesar o Fisco. Suas Declarações de Ajuste Anual – DAA eram elaboradas pelo contabilista de seu ex-marido, sem sua conferência, dado que não possui habilitação técnica para tanto.

Depósitos bancários – As contas-correntes n.ºs. 2245-0 e 3570-3 do BCN eram movimentadas nos anos-calendário 1998 e 1999 pela empresa Zander, da qual seu ex-marido era sócio.

Acréscimo Patrimonial – Para o ano-calendário 2002 a recorrente utilizou-se do Parcelamento Especial - Paes.

O apartamento do Edifício Hyde Park foi adquirido por doação, com cláusula de usufruto para Rubens Bolorino, logo, por desinformação, a recorrente entendeu não ter sobre o mesmo a posse, tampouco a propriedade, mesmo porque a aquisição deste foi feita como reposição de bem, pela venda do imóvel situado na Rua Medeiros de Albuquerque, 453.

A nota fiscal do veículo marca Ford, modelo F-150 XLT Super Cab foi emitida em nome de seu ex-esposo.

O apartamento 122 do Edifício Barão de Limeira foi transmitido para a contribuinte em condomínio com suas três irmãs, face o falecimento de seu pai.

A DAA retificadora, ano-calendário 2002, apresentada em 16/10/2002, data da ciência do Termo de Início de Fiscalização, teve por objetivo a inclusão de rendimentos. Prova disto que, quando da apreensão, realizada no endereço da empresa Word Comercial do Brasil Ltda, das notas fiscais que a contribuinte vinha juntando desde o início da construção de sua casa, justamente para que ao final fosse incluído em sua DAA, porém a fiscalização imputou à contribuinte a conduta de omissão de rendimentos, sem ter encerrado o ano-calendário.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O crédito tributário exigido no Auto de Infração refere-se aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 a 2002 e em sua defesa a recorrente traz a preliminar de decadência.

Ocorre que o lançamento foi exigido com multa de ofício qualificada, cuja aplicação também foi contestada pela defesa. Assim, considerando que a manutenção ou não da multa qualificada interfere na contagem do prazo decadencial, analisar-se-á, de pronto, a aplicação da multa qualificada para, em seguida, proceder ao exame das alegações relativas à decadência trazidas pela recorrente.

Como se sabe para a qualificação da multa de ofício a autoridade fiscal deve comprovar que o contribuinte incorreu nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964<sup>1</sup>.

Exige-se que reste demonstrado o propósito deliberado de modificar a característica essencial 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. Inaplicável, portanto, a multa qualificada nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No presente caso, a autuação utilizou de presunção legal para concluir pela omissão de rendimentos (acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários de origem

<sup>1</sup> Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidade administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502, de 1964

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos

referidos no artigo 71 e 72. nº 2.200-2 de 24/08/2001

não comprovada), de modo que fica ainda mais distante a caracterização do dolo. A presunção legal autoriza que se conclua pela omissão de rendimentos e não pelo “evidente intuito de fraude”.

Para o lançamento com a multa qualificada, a autoridade fiscalizadora deve provar outros fatos além daqueles que são requisitos da presunção legal, o que não ocorreu no presente caso.

O fato de a contribuinte se encontrar omissa quanto à entrega da Declaração de Ajuste Anual - DAA, relativamente ao ano-calendário 1998, de ter movimentação bancária expressiva não compatível com os valores declarados e até mesmo a falta de declaração da existência de bens em suas DAA não são fatos suficientes para justificar a qualificação da multa de ofício.

Vale destacar que tal matéria já foi pacificada neste Conselho de Contribuintes, que editou súmula, aplicável ao caso, que cristaliza o entendimento de que a simples apuração de omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício:

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

Nessa conformidade, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%.

No que se refere à decadência, oportuno que se observe o Parecer PGFN/CAT/nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em face da edição pelo Supremo Tribunal Federal – STF da Súmula Vinculante nº 8.

O Parecer acima referido versa sobre a decadência e a prescrição das contribuições previdenciárias, contudo, suas conclusões, que se encontram a seguir transcritas, importam para o exame que se pretende:

*49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:*

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco*

*do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*

*g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;*

*h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria de mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal.*

A principal conclusão exarada no Parecer acima citado é que o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), no que se refere aos prazos decadenciais e prescricionais aplica-se às contribuições previdenciárias. Via de consequência, pode-se deduzir que as conclusões do Parecer aplicam-se ao Imposto de Renda Pessoa Física, assim como aos demais tributos.

Pois muito bem. É pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto sobre a Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, dado que se atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Deste modo, considerando-se as orientações contidas no Parecer PGFN/CAT/nº1617/2008, há de se concluir que o prazo decadencial do Imposto sobre a Renda Pessoa Física deve ser contado da seguinte forma:

(i) ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(ii) não ocorrendo o pagamento antecipado ou se comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I do art. 173, do CTN;

Cumprido, ainda, esclarecer que o imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.

No presente caso, a multa de ofício qualificada foi afastada, dado que não restaram comprovadas nos autos as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Entretanto, verifica-se que a contribuinte deixou de apresentar a DAA, referente ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999, de modo que não ocorreu a antecipação do pagamento. Isto posto, a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos em que determinado no inciso I do art. 173 do CTN.

Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 1998, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/1999. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/1999, sendo 01/01/2000 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2004 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 27/09/2004, fls. 1727, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1998.

No que se refere aos fatos geradores do ano-calendário de 1999, exercício 2000, para o qual a contribuinte apresentou sua DAA tempestivamente, fls. 17/19, apurando saldo de imposto a pagar, verifica-se a ocorrência da antecipação do pagamento, de modo que se deve aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Como já mencionado, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexivo anual, de sorte que os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1999 somente se completaram em 31/12/1999, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, que se encerrou em 31/12/2004, não se verificando, portanto, mais uma vez, a decadência do lançamento.

Afastadas as questões preliminares, deve-se examinar, de pronto, como preliminar de mérito, a espontaneidade da contribuinte no que tange à apresentação das Declarações de Ajuste Anual – DAA, retificadoras, relativas ao ano-calendário de 2001, exercício 2002, fls. 24/28, apresentadas em 16/10/2002 e 16/05/2003.

Dos autos constata-se que a ciência ao Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 36/37, se deu mediante Aviso de Recebimento – AR, fls. 38, em 16/10/2002, portanto, na mesma data em que a contribuinte apresentou a primeira DAA retificadora.

No Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fls. 1670/1716, a autoridade lançadora afirma que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos prestou informação de que não poderia precisar a hora exata da entrega da correspondência (Termo de Início de Ação Fiscal), porém, a empresa esclareceu, fls. 294, que *o carteiro sai para seu distrito (área de distribuição) por volta das 8:00 horas e retorna lá pelas 16:30 horas*. Assim, a autoridade fiscal concluiu que quando da apresentação das DAA retificadoras a contribuinte já se encontrava com sua espontaneidade excluída, dado que a entrega da primeira DAA retificadora se deu às 17:10 hs.

Dos esclarecimentos prestados pelos Correios não se pode garantir, com absoluta certeza, que a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal à contribuinte tenha se dado antes das 17:10 hs, de modo que, na dúvida, deve-se concluir pela espontaneidade da contribuinte quando da apresentação da DAA retificadora.

Ademais, oportuno se faz observar o que estabelece o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, abaixo transcritos:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de Fiscalização, relacionados com a infração.*

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Da leitura dos textos legais acima transcritos depreende-se que os atos referidos nos incisos I e II do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, que iniciam o

procedimento fiscal, têm validade por 60 dias e que, caso este prazo não tenha sido prorrogado em razão da prática de qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, a espontaneidade do sujeito passivo restabelece-se no 61º dia.

Estando a espontaneidade restabelecida, caso não tenha sido praticado nenhum ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, não terá havido prorrogação do prazo inicialmente previsto de sessenta dias e, em consequência, fica descaracterizado o início do procedimento fiscal.

Restabelecida a espontaneidade, os atos praticados pelo sujeito passivo são considerados espontâneos, com efeitos *ex tunc*. O pagamento do tributo porventura devido deverá ser acompanhado apenas dos acréscimos moratórios previstos na legislação (multa e juros de mora), ficando excluída a aplicação da multa de ofício.

No presente caso, no período compreendido entre a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, 16/10/2002, e a conclusão do procedimento fiscal, em 27/09/2004 (ciência do Auto de Infração) sucederam-se vários Termos, quais sejam: Termos de Reintimação, Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal e Termos de Constatação e Intimação Fiscal, dos quais a contribuinte foi cientificada nas seguintes datas: 06/01/2003 – fls. 94, 13/02/2003 – fls. 97, 03/04/2003 – fls. 99, 22/04/2003 – fls. 130, 17/07/2003 – fls. 204, 24/07/2003 – fls. 207, 19/09/2003 – fls. 240, 29/09/2003 – fls. 242, 11/12/2003 – fls. 252, 01/03/2004 – fls. 254, 27/04/2004 – fls. 258, 30/06/2004 – fls. 280 e 23/08/2004 – fls. 282.

Verifica-se, portanto, que durante o procedimento fiscal a contribuinte foi cientificada inúmeras vezes da continuidade dos trabalhos fiscais, mediante ciência de Termos, conforme acima especificado, entretanto, no período compreendido entre as datas da ciência do Termo de Início de Ação Fiscal e do Auto de Infração, por várias vezes transcorreram mais de 60 dias entre um termo e outro, de modo que se propiciou à contribuinte a recuperação de sua espontaneidade.

Nestes termos, as DAA retificadoras, ano calendário 2001, exercício 2002, apresentadas pela contribuinte, devem ser acatadas como espontâneas.

Na primeira declaração retificadora a contribuinte alterou seus rendimentos tributáveis de R\$25.400,00 para R\$298.125,39 e consignou doação recebida de Rubens Bolorino, no valor de R\$220.000,00. Já na segunda retificadora a referida doação foi excluída e os rendimentos tributáveis foram alterados de R\$298.125,39 para R\$184.091,24. Sabe-se que a declaração retificadora substituiu integralmente a anteriormente apresentada, assim, devem prevalecer as informações contidas na última DAA retificadora.

Vale destacar que quando da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, demonstrativo, fls. 471/472, a autoridade fiscal assim procedeu, no que se refere aos rendimentos declarados, conforme Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fls. 1709:

*a2 – Do valor dos rendimentos declarados espontaneamente no ano de 2001 (doc. fls. 22/24) no montante de R\$25.400,00, a parcela de R\$8.691,24 foi considerada como rendimento recebido de PJ (HB HOTÉIS), alocando-se mensalmente os valores constantes da DIRF da HB HOTÉIS, e a parcela remanescente de R\$16.708,76 será considerada como*

*rendimento recebido de pessoa física, sendo alocado o referido valor no mês de janeiro por ser mais benéfico para a contribuinte.*

Aplicando-se o mesmo procedimento adotado pela autoridade fiscal, quando do levantamento do acréscimo patrimonial, deve-se acrescentar como recurso para o mês de janeiro de 2001 o valor de R\$158.691,24, correspondente à diferença entre R\$184.091,24 e R\$25.400,00.

Dando continuidade ao exame da infração de omissão de rendimentos detectada por acréscimo patrimonial a descoberto, passa-se à análise das demais arguições trazidas pela defesa.

Afirma a contribuinte que o apartamento do Edifício Hyde Park foi adquirido por doação, com cláusula de usufruto para Rubens Bolorino, logo, por desinformação, a recorrente entendeu não ter sobre o mesmo a posse, tampouco a propriedade, mesmo porque a aquisição deste foi feita como reposição de bem, pela venda do imóvel situado na Rua Medeiros de Albuquerque, 453.

De fato, a escritura pública de aquisição do apartamento do Edifício Hyde Park, fls. 161/162, menciona o usufruto vitalício do imóvel para Rubens Bolorino e Maria Alexandrina Bolorino, entretanto, também menciona que a contribuinte e seu ex-cônjuge, pagaram pela aquisição do referido imóvel a quantia de R\$30.000,00.

Quanto à alegação de que o imóvel teria sido adquirido para reposição de bem alienado (Rua Medeiros de Albuquerque, 453), cumpre esclarecer que a contribuinte não juntou aos autos cópias de documentos relativos à alienação mencionada, tampouco, constam de suas DAA, referentes aos anos-calendário de 1999 a 2002, fls. 17/35, a propriedade de tal imóvel, muito menos sua alienação.

No que tange ao veículo marca Ford, modelo F-150 XLT Super Cab, cumpre esclarecer que o fato de a nota de fiscal de aquisição ter sido emitida em nome de seu ex-cônjuge não altera o levantamento efetuado pela autoridade fiscal, dado que quando da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto foram considerados como recursos os rendimentos do ex-esposo.

Com relação ao apartamento 122 do Edifício Barão de Limeira, que a contribuinte afirma ter recebido de herança juntamente com suas irmãs, vale destacar que a autoridade fiscal não incluiu no levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, fls. 471/472, tal aquisição.

Nessa conformidade, deve ser mantida em parte a infração de omissão de rendimentos detectada por acréscimo patrimonial a descoberto, para considerar como recurso no mês de janeiro de 2001 a quantia de R\$158.691,24, oferecida à tributação na DAA/2002 retificadora.

Quanto à alegação da contribuinte de que apresentou Pedido de Parcelamento Especial – Paes relativamente ao ano-calendário 2001, exercício 2002, cumpre esclarecer que tal matéria não é de competência deste Conselho de Contribuintes, de modo que para obter esclarecimentos a contribuinte deve dirigir-se ao Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC mais próximo de seu endereço.

No que tange à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a contribuinte afirma que os valores que transitaram em suas contas-correntes, mantidas junto ao BCN n.ºs. 2245-0 e 3570-3, pertenciam à pessoa jurídica Zander, da qual seu ex-marido era sócio.

Como é sabido, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996, ficou determinado que se considerasse, por presunção legal, como omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A afirmação de que os recursos movimentados nas contas-correntes da contribuinte pertenciam à pessoa jurídica, da qual seu ex-marido é sócio, não é suficiente para atender o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. É inaceitável a simples declaração desacompanhada de documentos comprobatórios.

É bem verdade que durante o procedimento fiscal a contribuinte apresentou declaração firmada por seu ex-esposo, fls. 201, que confirma as alegações da contribuinte.

Entretanto, a declaração firmada pelo ex-marido da contribuinte, desacompanhada de documentação comprobatória do alegado, não é suficiente para elidir a responsabilidade da recorrente pelos depósitos efetivados em suas contas-correntes, salvo se houvesse comprovação de que os valores ali movimentados de fato pertencessem à referida empresa, da qual seu ex-marido é sócio.

Importante ressaltar, ainda, que o parágrafo 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, somente admite a mudança da sujeição passiva para pessoa não titular da conta bancária quando devidamente provado que os valores creditados pertencem a terceiro.

*§ 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.*

Assim, a simples declaração do ex-marido da contribuinte não basta para que se desloque a titularidade das contas-correntes examinadas para a pessoa jurídica, da qual seu ex-marido é sócio, de sorte que deve prosperar a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos moldes em que consubstanciado no lançamento.

Ante o exposto, voto por desqualificar a multa de ofício, afastar a decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para, com relação à infração de omissão de rendimentos detectada por acréscimo patrimonial a descoberto, considerar a quantia de R\$158.691,24, como recurso no mês de janeiro de 2001.

(assinado digitalmente)  
NÚBIA MATOS MOURA



## Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Apesar do julgamento ter sido realizado na sessão de maio de 2009, somente em 30 de agosto de 2011 foi disponibilizado no sistema que eu fizesse o voto vencedor em relação à decadência quanto ao ano-calendário de 1998. No que diz respeito aos demais aspectos o colegiado acompanhou o valor da ilustre relatora.

No que diz respeito à desqualificação da multa, além dos precisos fundamentos constantes do voto da relatora, aproveito a ocasião para destacar que na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Em relação à movimentação financeira é preciso que se tenha presente as normas contidas nos dispositivos legais anteriormente citados, os quais seguem transcritos:

*Lei Complementar nº 105, de 2001.*

....

*Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*

*Decreto nº 4.545, de 2002.*

*Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.*

*Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que*

*permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.*

....

*§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.*

*§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.*

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são continuamente, em arquivos digitais, prestados à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo aplicação financeira não tem o contribuinte como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

Da decadência:

Se meus registros não me traem, em 06 de fevereiro de 1905, em Conferência sobre COISA JULGADA, na Universidade de Bolonha, Chiovenda iniciou sua exposição dizendo que nada mais havia a ser dito sobre o tema que não fosse repetição de tudo quanto já havia sido falado e escrito. O tempo, senhor da verdade, mostrou que o ilustre processualista estava errado. Nos cem anos seguintes rios de tinta foram gastos acerca do tema que hoje ainda inquieta os processualistas. Em Ciclo de Palestras realizado neste mês, na Universidade do Rio Grande do Sul, fui testemunha que o tema Coisa Julgada continua inquietando os processualistas. A título de exemplo, cito apenas dois aspectos, quais sejam: **a)** a nova teoria da relativização da coisa julgada; e **b)** a coisa julgada nas ações coletivas (o tratamento dado no atual projeto de Código de Processo Civil). Faço tal registro porque em relação à decadência há incontáveis controvérsias e que, com certeza, não serão solucionadas em curto espaço de tempo.

O Colegiado reconheceu a decadência, em relação ao ano-calendário de 1998, pelos fundamentos que declinarei posteriormente. Todavia, por se tratar de norma processual, registro que após a sessão de julgamento deste feito e antes que o processo fosse encaminhado para que eu fizesse o voto vencedor, foi acrescido ao Regimento Interno do CARF o artigo 62-A que estabelece que os Conselheiros, em seus julgados, são obrigados a observarem as decisões proferidas, em sede de recursos repetitivos, pelo STF e STF, sendo que o primeiro, na sessão de 12.08.2009, por meio do RESP **973733/SC-SC**, proferiu decisão contendo os seguintes pontos:

*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 inoerre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC:REsp 973733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 12.08.2009, DJe 18.09.2009).*

*Nesse segmento, 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 (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, Documento: 574862 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 21/02/2011 Página 1 de 30.*

Se correta a interpretação de 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**, no caso de fato gerador verificado em 31 de dezembro de 1998, tem-se o início do prazo em 01 de janeiro de 1999, razão pela qual, na data do lançamento, especificada no relatório, o crédito tributário, em relação ao ano de 1998, já se encontrava extinto pela decadência. Por tais fundamentos, na linha do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF e do que foi decidido no Recurso Especial nº 973733/SC, submetido ao rito do artigo 542-C, do CPC, não há como deixar de afastar a decadência em relação ao ano-calendário de 1998.

Por oportuno, para evitar embargos, destaco que é somente em relação ao ano-calendário de 1998, pois o fato gerador, no caso de depósito bancário de origem não comprovada, em relação às pessoas físicas, concretiza-se em 31 de dezembro de cada ano.

Por força do artigo 62-A, não tinha como deixar de declinar os fundamentos da decisão do STJ, mas, ao meu sentir, para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis:"

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,*

*identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*<sup>2</sup>.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: **a)** identifica a ocorrência do fato gerador; **b)** determina a matéria tributável e **c)** calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não for pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as partes. Extinto contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os contratantes desaparecem com a sentença resolutória<sup>3</sup>. Em relação aos tributos dá-se o mesmo, efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

**a)** No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.

**b)** No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

<sup>3</sup> A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.

<sup>4</sup> Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física<sup>5</sup>, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.<sup>6</sup>

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação<sup>7</sup>, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o

<sup>5</sup> Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

<sup>6</sup> Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

<sup>7</sup> São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc.

imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado<sup>8</sup>.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como ocorre na atividade agrícola. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

*(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.*

*É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a*

<sup>8</sup> ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: “Cumprе recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo”. In “Código Tributário Nacional”, coordenador Vladimir

*referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

*O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “ conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.*

*Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.*

*Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.*

(...)

I.a) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador e os

fatos geradores complexivos, nos quais o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do percurso tem-se inúmeros passos, mas para efeito de vitória só é considerado um único passo, qual seja, o passo dado pelo maratonista que primeiro atingir a linha de chegada.

I.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

**O lançamento por declaração** dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

**No lançamento por homologação** o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente ganho obtido na alienação de bens, o atual Imposto de Renda Pessoa Física etc.

**O lançamento de ofício** ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, via de regra, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é o “por declaração” ou “por homologação” e em que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do



prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação<sup>9</sup>, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Diante do caso dos autos, quando do lançamento, a exigência do crédito tributário em relação ao ano-calendário de 1998 já havia sido atingida pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para acrescer ao voto da relatora o reconhecimento da decadência em relação ao ano-calendário de 1998.

É o voto.

(assinado digitalmente)

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

---

<sup>9</sup> Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por*

Processo nº 19515.001956/2004-99  
Acórdão n.º **3301-00.056**

**S3-C3T1**  
Fl. 26

---

CÓPIA