



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

**Processo n°** 19515.007419/2008-86  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.252 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JUSSARA SOARES CARVALHO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

**MANDADO PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO AUTOMÁTICA. CIÊNCIA DESNECESSÁRIA.**

Com a edição da Portaria SRF nº 3007, de 2001, os prazos para execução do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF passaram a ser prorrogados automaticamente e registrados no Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, cuja informação fica disponível na Internet, não sendo mais necessária a ciência do contribuinte após cada prorrogação.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA FISCALIZAÇÃO. PRESCINDIBILIDADE**

Prescinde de substituição do auditor responsável pela execução do trabalho fiscal quando inexistir descontinuidade no tempo, visto que todas as prorrogações foram feitas dentro dos prazos e na forma prevista pela legislação vigente e a emissão dos MPF consecutivos se deu sempre dentro do prazo de validade do anterior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.**

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 - SC, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, portanto, nos casos de rendimentos submetidos a tributação no ajuste anual, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que tenha havido pagamento antecipado do tributo e não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela recorrente, negando provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Presidente Substituta e  
Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Fábio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Junior e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

## Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 10785 a 10794, integrado pelos demonstrativos de fls. 10769 a 10784, pelo qual se exige a importância de R\$1.077.477,00, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, referente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

### DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10635 a 10651, no qual o autuante esclarece que:

- a ação fiscal foi iniciada, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, recebido em 15/03/2007, intimando a contribuinte a apresentar os extratos bancários relacionados a sua movimentação efetuada nos anos-calendário 2002 a 2005, bem como apresentar documentação hábil e idônea comprovando a origem dos recursos depositados nessas contas bancárias;
- no curso fiscalização, o contribuinte entregou os extratos bancários das seguintes contas: Banco Itaú, Agência 0037, conta nº 30632-1; Banco Itaú, Agência 0037, conta nº 29336-2; Banco do Brasil, Agência 1824-4, conta nº 524023-9; Banco Caixa Econômica Federal, Agência 249, conta nº 10197-7; Banco Unibanco, Agência 461, conta nº 113922-3;
- analisando os extratos bancários e demais esclarecimentos e documentos prestados pela contribuinte a fiscalização, apurou, ao final:
  - omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, referente a honorários profissionais em processos trabalhistas;
  - omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 10803 a 10815, instruída com os documentos de fls. 10816 a 10867, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 10874 e 10875):

A impugnação assinada pelo representante da interessada qualificado em fls.10.818 foi protocolizada em 23/12/2008, fls. 10.803/10.815, com os argumentos que passamos a relatar em síntese e na ordem na qual aparecem naquele documento.

Inicia reclamando que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi extinto por decurso de prazo. Não seria o MPF ato interno, pois visaria dar segurança tanto ao fisco como ao contribuinte. Em adição, os prazos da Portaria 11.371/07 objetivam assegurar o princípio da impessoalidade, a teor do art. 37 da CF. Havendo inobservância do art. 15 da referida Portaria ocorre um vício insanável a teor do art.

59, inciso I do Decreto 70.235/72.

Decorrido o prazo determinado no art. 15 da Portaria 11.371/07, a autoridade outorgante do MPF deve expedir novo MPF, estando vedada a indicação do Auditor-Fiscal que atuou no MPF extinto.

Teria ocorrido a decadência de o fisco efetuar o lançamento em relação a alguns fatos geradores do ano-calendário 2003. Sendo o lançamento do imposto sobre a renda na modalidade lançamento por homologação, a decadência teria ocorrido cinco anos geradores conforme estabelece o art. 150, §4º do CTN. Assim, para os fatos geradores 2003 - janeiro a setembro - a decadência teria ocorrido em 30/10/2008. Como o lançamento foi concluído em 25/11/2008, houve a inclusão de fatos geradores decaídos lançamento.

### **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Apreciando a impugnação apresentada, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-32.949 (fls. 10873 a 10882), de 25/06/2009, assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA. AJUSTE ANUAL.*

*Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser feito, conforme previsto no art. 173, I do CTN.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

*A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação. O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo, não tornando nulo o auto de infração, ainda que este instrumento tenha sido emitido, o que não foi o caso, por pessoa incompetente para tanto.*

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Notificada do Acórdão de primeira instância, em 01/08/2009 (vide AR de fl. 10883 verso), a contribuinte interpôs, em 01/09/2009, tempestivamente, o recurso de fls. 10888 a 10905), no qual alega, após breve relato dos fatos, reitera os termos de sua impugnação e aduz os argumentos a seguir sintetizados.

#### **1. CONSIDERAÇÕES (fls. 10891 a 10893)**

- 1.1. A recorrente alega que uma portaria é um ato administrativo de uma autoridade pública, que contém instruções acerca da aplicação de leis ou regulamentos. A Portaria nº 11.371, de 2007, que regulamenta o Decreto nº 3.724, de 2001, alterado pelo Decreto nº 6.104, de 2007, no qual o art. 2º, §4º, determina que (grifos do contribuinte):

Art. 2º [...]

§4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional. (grifo do contribuinte)

- 1.2. Conclui, assim, que a inserção do MPF em Decreto do Executivo dá *status* institucional ao documento e, portanto, a sua inobservância enseja nulidade por vício formal.
- 1.3. O fisco argumenta que o MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, baseando-se na análise simplória do art. 6º, inciso I, item “a”, da Lei nº 10.593, de 2002, sem observar o item “c” do mesmo dispositivo legal que inclui, dentre as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil “executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados” (grifos do contribuinte).
2. NULIDADE (fls. 10893 a 10897)
- 2.1. A recorrente alega que o fiscal não respeitou os prazos para encerramento ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos dos art. 11 a 15 da Portaria nº 11.371, de 2007. Afirma que o procedimento fiscal teria iniciado em 15/03/2007, por meio de intimação cientificada via postal, encerrando-se em 04/07/2007, quando deveria ter sido efetuada a prorrogação, por quantas vezes necessárias, por meio de documentação hábil comunicada ao contribuinte, o que só teria ocorrido em 30/11/2007, com ciência em 03/12/2007.
- 2.2. Considerando que o Mandado de Procedimento Fiscal ultrapassou o prazo legal de 120 dias, sem ter sido renovado, ocorreu a nulidade do procedimento fiscal por decurso do prazo.
- 2.3. A defesa argumenta que, decorridos os prazos estabelecidos nos arts. 11 e 12 da Portaria nº 11.371, de 2007, é vedada a possibilidade do agente fiscal responsável pelo MPF extinto continuar no exercício do novo MPF, nos termos do parágrafo único do art. 15 da mesma portaria.
- 2.4. Sustenta que o Auditor-Fiscal da Receita Federal Wander Toshihiko Miyata, em 28/02/2008, lavrou Termo de Ciência de Substituição do MPF-F nº 0819000-2008-013382-8, em substituição ao anterior (nº 0819000-2007-00532-5), dando origem a um novo MPF, cuja ciência ocorreu em 12/03/2008, contrariando o parágrafo único do art. 15 da Portaria nº 11.371, de 2007, uma vez que não houve alteração do Auditor-Fiscal responsável pela execução do novo MPF.
- 2.5. Entende, assim, que o Auto de Infração em discussão seria nulo por ter sido lavrado por pessoa incompetente (art. 59, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972), reportando-se a precedente da Sexta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Processo nº 19515.007419/2008-86  
Acórdão n.º **2202-002.252**

**S2-C2T2**  
Fl. 21.725

---

3. DECADÊNCIA (fls. 10897 a 10905)

- 3.1. A contribuinte repisa que, sendo o Imposto de Renda Pessoa Física tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial encontra-se previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Entende, assim, para que os fatos gerados ocorridos de janeiro a setembro de 2003 já haviam sido alcançados pela decadência. Reproduz doutrina e jurisprudência para reforçar sua defesa.

**DA DISTRIBUIÇÃO**

Processo que compôs o Lote nº 06, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 07/02/2011, veio digitalizado até à fl. 21719<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Processo digital. O processo físico foi numerado até a fl. 10905 (fl. 21511 da digitalização). Devido a problemas na digitalização, o volume 2 está fora de sequência (fls. 21519 a 21719 da digitalização). O arquivo digital regularizado foi disponibilizado apenas em 05/03/2013, conforme histórico detalhado extraído do e-processo.

## Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

### 1 Mandado de Procedimento Fiscal

A recorrente defende que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não é mero instrumento de controle e, portanto, a inobservância das regras previstas na portaria que o regulamenta enseja a nulidade do procedimento fiscal por vício formal. Argúi, assim, a nulidade do lançamento, uma vez que: (a) o fiscal não teria respeitado os prazos para encerramento ou prorrogação do MPF, que deveria ter sido feita por meio de documentação hábil comunicando a contribuinte, conforme disposto nos arts. 11 e 12 da Portaria nº 11.371, de 2007; e (b) foram emitido dois MPF, sem que fosse alterado o Auditor-Fiscal responsável pela execução do novo MPF, contrariando o disposto no art. 15, parágrafo único, da Portaria nº 11.371, de 2007.

Muito embora, a jurisprudência dominante seja no sentido de que o MPF seria mero instrumento de controle interno, com a devida vênia dos que pensam em contrário, entendo tratar-se de ato formal por meio do qual a Administração Tributária estabelece os limites em que determinada ação fiscal será executada, condição indispensável para a plena validade e legitimidade do lançamento fiscal, no exercício da competência fiscal atribuída pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Tal discussão no presente caso é irrelevante, uma vez que as irregularidades apontadas pela defesa não se verificam. De se ver.

De fato, desde a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, os procedimentos de ofício conduzidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal demandam a prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, conforme disposto no 2º da citada Portaria.

Além disso, de acordo com o art. 7º Portaria SRF nº 1265, de 1999, o MPF deveria conter o prazo para a realização do procedimento fiscal, que não poderia ser superior aos previstos no art. 12 da mesma portaria (cento e vinte dias para o MPF- Fiscalização e sessenta dias para o MPF- Diligência). Caso fosse necessária a prorrogação do prazo estabelecido em um MPF, esta deveria ser formalizada mediante a emissão de um Mandado de Procedimento Fiscal Complementar – MPF-C, conforme disposto no art. 13 da citada portaria, tendo como prazo limite para a prorrogação o mesmo estabelecido para o MPF original. Saliente-se, ainda, que conforme disposto no art. 14 da mesma portaria, as prorrogações deveriam ser feitas em prazos contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Este interstício entre as prorrogações foi reduzido para trinta dias pela Portaria SRF nº 407, de 17 de abril de 2001.



Com a edição da Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, a prorrogação passou a ser feita por intermédio de registro eletrônico pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação fica disponível na Internet, conforme disposto em seu art. 13:

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.*

*§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.*

[...]

Este dispositivo foi reproduzido nas portarias subseqüentes, constando atualmente do art. 9º da Portaria nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Quanto à alegação do contribuinte de não ter sido notificado de qualquer alteração de prazo, cabe esclarecer que, nos termos da legislação vigente, não é mais necessária à ciência do contribuinte após cada prorrogação, as quais passaram a ser automáticas e registradas no Demonstrativo de Emissão e Prorrogação.

É de se ressaltar que tal simplificação do procedimento de comunicação não traz qualquer prejuízo para o contribuinte, já que como agora não há emissão de um novo MPF para a formalização da prorrogação (mas mera ampliação do prazo via registro eletrônico), o código do procedimento fiscal indicado no MPF que abriu a ação fiscal, e que dá acesso, na internet, aos dados relativos ao MPF e suas prorrogações, permanece o mesmo até o final de todo o procedimento de ofício. Ou seja, ao início da ação fiscal o contribuinte é formalmente cientificado do MPF, recebendo o código para verificação na internet; a partir daí, tudo o que ocorrer em termos de modificação deste MPF será acessível na internet, por meio deste mesmo e único código. Haveria prejuízo para o contribuinte se a prorrogação do MPF não pudesse ser checada em termos de sua regularidade formal, em face de que a ela estaria associada um novo documento ou uma informação inacessível pelo código inicialmente fornecido, mas isto hoje já não mais ocorre.

No caso em concreto, foram emitidos dois MPF principais.

O primeiro, MPF-Fiscalização nº 08.1.90.00-2007-00532-5 (fl. 3), emitido em **06/03/2007**, para IRPF no período de 01/2002 a 12/2005, a ser executado até **04/07/2007**, sendo que o responsável pela execução dos trabalhos fiscais era o Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF Wander Toshihiko Miyata. O referido MPF foi cientificado à contribuinte em **15/03/2007**, acompanhado do Termo de Início de Fiscalização, (vide fl. 20 e 22), e foi prorrogado por meio de registro eletrônico até **29/04/2008** (vide tela de consulta realizada ao site da Receita Federal do Brasil anexada à fl. 4).

Antes da extinção deste primeiro MPF por decurso de prazo, foi expedido, em **27/02/2008**, outro MPF-Fiscalização, nº 08.1.90.00-2008-01382-8 (fl. 1), a ser executado até **26/06/2008**, tendo como responsável o mesmo AFRF, e foi cientificado à contribuinte mediante Termo Ciência de Substituição de MPF-F, em **12/03/2008**. Este segundo MPF foi



prorrogado automaticamente até **23/12/2008** (vide fl. 1), encerrando-se com a ciência do presente Auto de Infração em **25/11/2008** (vide AR de fl. 10797).

Como se vê, muito embora tenham sido emitidos dois MPF-Fiscalização, não houve qualquer prorrogação a destempo e muito menos falta de emissão de mandado. Todas as prorrogações foram feitas dentro dos prazos e na forma prevista pela legislação vigente, bem como o segundo MPF foi emitido dentro do prazo de validade do anterior, não havendo, assim, qualquer descontinuidade no tempo.

Quanto à necessidade de troca do responsável pela execução do MPF, importa transcrever o art 15 da Instrução Normativa nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, vigente à época (atualmente o parágrafo único foi excluído do art. 15 na Portaria nº 3.014, de 2011):

*Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

*Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.*

É certo que a Portaria nº 3.014 prevê que, com extinção do MPF por decurso de prazo (art. 14, inciso II), “*não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto*” (art. 15, parágrafo único).

Contudo, como acima demonstrado, o segundo MPF foi emitido e cientificado ao contribuinte dentro do prazo de validade do primeiro, ou seja, não houve a extinção por decurso de prazo, mas sim a substituição de um MPF pelo outro, sem qualquer descontinuidade no tempo e, portanto, poder-se-ia manter o mesmo responsável pela execução dos trabalhos fiscais.

Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade argüida pela contribuinte.

## 2 Decadência

A contribuinte argüi a nulidade dos fatos geradores ocorridos de janeiro a setembro de 2003 (vencimento final em 30/10/2003), por entender que o prazo decadencial deve ser contado com base no disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Inicialmente, há que se fazer algumas considerações acerca do prazo decadência a ser aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Com a devida vênia daqueles que pensam diferente, encontra pacificado neste Conselho o entendimento, ao qual me filio, de que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio,

pelo §4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador), independentemente de haver ou não pagamento do tributo.

O referido dispositivo legal exclui do seu escopo expressamente apenas os casos em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, nessa hipótese, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I (cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Entretanto, com o advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas 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 do Código de Processo Civil, devido a inclusão do art. 62-A, *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.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733 – SC, de 12/08/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ:

*EMENTA 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 inoocorre, 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, 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, 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 atos 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.*

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

Depreende-se, assim, que nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo

art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se que “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

Posteriormente, acolhendo os embargos de declaração oposto pela Fazenda Nacional no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR (2004/0109978-2), julgado em 09/02/2010, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º 1.1995, expirando-se em 1º 1.2000.*

*Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

O relator, Ministro Mauro Campbell Marques, esclarece no voto condutor que:

*Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.*

*Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

[...]

*Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.*

*Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

Conclui-se, assim, que a aplicação do prazo decadencial previsto art. 150, §4º, do CTN passou a ter uma condição adicional, qual seja, a existência de pagamento antecipado de tributo. Inexistindo pagamento antecipado, desloca-se o prazo decadencial para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, inciso I), restando claro que, nos casos de fatos geradores ocorridos no dia 31 de dezembro de cada ano, o lançamento só poderá ser efetuado no ano seguinte.

O presente lançamento decorre da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física e depósitos bancários de origem não comprovada, rendimentos sujeitos a tributação no Ajuste Anual.

Tendo vista o aspecto temporal, o fato gerador do imposto apurado no ajuste anual é **complexivo**, ou seja, se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange 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 (um ano no caso), em **um fato imponível**. Assim, os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário (declarados ou omitidos) devem ser somados para, só então, se calcular o tributo a ser exigido. Não é o fato isolado (cada rendimento recebido ou cada omissão detectada), mas sim o conjunto de todos os fatos ao longo do período de apuração que irá constituir o fato gerador do imposto devido no ajuste anual.

Desta forma, o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, relativamente aos rendimentos sujeitos à tributação anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, momento em que se verifica o termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei.

No caso dos autos, de acordo com as Declarações de Ajuste Anual entregues para os anos-calendário 2003, 2004 e 2005 (fls. 5 a 19), informando pagamento de carnê-leão, os quais foram considerados pela fiscalização, conforme consignado nos demonstrativos do Auto de Infração (fls 10769 a 10784) e, portanto, foi efetuado o pagamento antecipado de tributo, ainda que a menor que o devido. Da mesma forma, foi aplicada ofício de 75% e não há nos autos evidências de que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, logo o prazo decadencial obedece a regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

Como na presente autuação o ano-calendário mais remoto é 2003, o prazo decadencial para este ano para começou a fluir em 31.12.2003, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.2008 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado ao 25/11/2008 (vide AR de fl. 10797), não havia decaído ainda o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Processo nº 19515.007419/2008-86  
Acórdão n.º **2202-002.252**

**S2-C2T2**  
Fl. 21.733

---

### **3 Conclusão**

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pela recorrente, NEGANDO provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga