

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10070.002861/2003-11
Recurso nº	151.073 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1998
Acórdão nº	102-48.727
Sessão de	12 de setembro de 2007
Recorrente	ZILMAR CANAVIEIRA NEVES
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF


Exercício: 1998

IRPF – DECADÊNCIA – RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, e em homenagem ao princípio da moralidade administrativa, essa preliminar pode e deve ser argüida em qualquer fase do procedimento administrativo, independentemente de pedido do interessado. O fato gerador do IRPF devido sobre rendimentos percebidos no curso do ano-calendário e sujeitos à antecipação do tributo para submetê-lo à Declaração de Ajuste Anual, ocorre no dia 31 de dezembro do ano da percepção. Em se tratando de lançamento por homologação, sem que tenha sido expressamente homologado, considera-se decaído o direito do sujeito ativo de efetuar sua revisão após o transcurso do prazo quinquenal verificado entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento ao contribuinte. Impende ressaltar que a homologação tácita que se presume ocorrida após o mencionado prazo de cinco anos diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

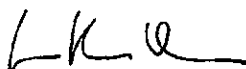
Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e cancelar a exigência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka (Relator) que não a acolhe. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente



LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator designado

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM.

Relatório

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 43.150,41, decorrente da revisão de Declaração de Ajuste Anual-DAA, exercício de 1998, da qual resultaram identificadas as seguintes infrações:

1- Inclusão de rendimentos tributáveis no valor de R\$ 62.460,21 percebido do Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, conforme Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fl.43 e cópia da DAA original, fl. 46.

Alterados os valores dos seguintes campos da declaração (por força da referida infração):

- Desconto Simplificado declarado no valor de R\$ 7.992,11 para R\$ 8.000,00;
- Imposto de Renda retido na fonte de R\$ 4.159,63 para R\$ 4.219,50;
- Rendimentos Isentos e Não Tributáveis de R\$ 104.706,62 para R\$ 13.086,00.

Referido crédito foi formalizado por meio do Auto Infração, de 06 de junho de 2003, fl. 10, do qual foi dado ciência ao fiscalizado em 10 de setembro de 2003, fl.44.

Interposta a impugnação e encaminhado o processo ao órgão julgador de primeira instância, decidiu-se pelo complemento da instrução para que a autoridade fiscal esclarecesse o motivo que permitiu a manutenção da opção pelo desconto simplificado e a conseqüente alteração de valor, com realce na previsão contida no art. 18, § 3º, do Decreto nº. 70.235, de 1972⁽¹⁾. Em resposta, informado que o desconto simplificado foi mantido de acordo com as normas presentes no art. 2º, II, da IN SRF nº 90, de 1997⁽²⁾, fls. 63 a 65.

¹ Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

² IN SRF nº 90, de 1997 - Art. 2º Poderá optar pela apresentação da Declaração de Ajuste Anual Simplificada o contribuinte que, no ano-calendário, recebeu rendimentos tributáveis na declaração:



Conveniente informar que foram juntadas à Impugnação cópia da decisão no Mandado de Segurança interposto por Ivan Hora Fontes e outros, de 16 de junho de 1997, ação nº 97.0005629-5 junto à 8ª Vara Federal, fls. 15 a 24, na qual foi concedida a segurança em razão de que os limites para afastar a incidência sobre os proventos de aposentadoria deveriam ser postos por meio de Lei Complementar e não por lei ordinária e também da decisão no TRF 2ª Região, na qual dado provimento ao apelo da Fazenda Nacional, de 31 de março de 1998.

Julgada a lide em primeira instância, o lançamento foi considerado, por unanimidade de votos, procedente, conforme Acórdão DRJ/RJOII nº7.143, de 22 de dezembro de 2004, fl. 66.

A ciência desse ato ocorreu em 21 de janeiro de 2005, fl. 74, verso, enquanto o recurso voluntário foi interposto em 16 de fevereiro desse ano, fl. 75. Nesse documento reiterados os argumentos na peça impugnatória. Os argumentos a que se reporta a defesa têm por objeto:

1- A obediência à decisão do poder judiciário com fundamento do art. 63 da Lei nº 9.430 de 1996, na qual considerado inconstitucional a incidência de IR sobre proventos de aposentadoria. Esse provimento judicial teria sido eficaz desde a concessão da medida liminar em março de 1997 até a reforma da sentença pelo E. Tribunal Regional Federal, em setembro de 1998; decorrência dessa eficácia, a apresentação da DAA com observação das restrições autorizadas em juízo, motivo para que não se justificasse a imposição de multa de ofício e juros de mora. Fundamentado o pedido na norma presente no artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, com extensão do conceito legal no sentido de que:

"Mesmo considerando-se que a constituição do crédito, (...) através do Auto de Infração ora impugnado, não se destinou a prevenir a decadência, deve-se entender que o princípio que inspirou a redação do Artigo 63 da Lei nº 9.430/96, princípio cujo conteúdo e o acatamento incondicional dos atos judiciais, deve ser observado em todas as situações em que o comportamento do contribuinte obedeceu à orientação constante de decisão do Poder Judiciário, no caso, Sentença, que confirmou o que havia sido deferido através de Medida Liminar".

Nessa linha de raciocínio, entendimento de Alberto Xavier (em Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, RJ, Forense, 1998, págs. 461 e 462 e 458) sobre a extensão da aplicabilidade da referida norma aos juros de mora e quanto às medidas liminares. Jurisprudência do Poder Judiciário, em que restrito o afastamento ao pagamento do tributo em até 30 (trinta) dias após a publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição, mas extensiva aos juros de mora.

I - de qualquer natureza, até o limite de R\$ 27.000,00;

II - exclusivamente do trabalho assalariado, independentemente do valor dos rendimentos recebido.



Conveniente informar que consta cópia da DAA, fls. 46 e 47, na qual evidenciada a entrega em 29 de abril de 1998.

2- Na seqüência, pedido pela apropriação das deduções em substituição ao desconto simplificado. O montante pedido foi de R\$ 38.224,90, e teve por referência a Contribuição para a Previdência Oficial (R\$ 9.188,76), Dependentes (R\$ 3.200,00), Despesas com Instrução (R\$ 1.700,00), Despesas Médicas (R\$ 4.478,09) e Pensão Alimentícia (R\$ 19.618,65), conforme consta na DAA retificadora, elaborada, mas não entregue em razão da superveniência da concessão de Segurança. Com exceção da primeira, o processo não contém documentos comprobatórios para as demais.

3. Quanto ao posicionamento externado na decisão de primeira instância sobre a necessidade da retificação da DAA logo em seguida à decisão judicial contrária em nível de TRF, para que houvesse a não incidência de juros e multa, o recorrente entende que a *"visão do julgador a quo é antiquada, fiscalista e baseada em interpretação estritamente literal e, como consequência, amesquinha a importância da atuação dos órgãos administrativos de julgamento"* (fl.82). Afirmado que esse entendimento parece sustentar a existência de dois direitos: um do fisco e outro da sociedade, adita que no último parágrafo transcrito, não se levou em conta que o julgamento no processo administrativo fiscal é medida adotada exatamente para fazer as devidas correções dos erros cometidos no procedimento de lançamento.

O texto do último parágrafo transcrito:

"Por fim, com relação às alterações pretendidas pelo interessado no tocante à base de cálculo, já que entende ter direito a determinadas deduções, é mister destacar que a matéria já foi objeto de estudo, cabendo apenas lembrar não há que se falar em mudança de modelo de entrega da declaração de ajuste, uma vez que o momento para se fazer tal opção é o do seu preechimento."

Esta parte do protesto não foi acompanhada de documentos nem fundamentada.

Essas as justificativas e fundamentos postos em recurso.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Requisitos de admissibilidade observados, conheço do recurso.

De início deve ser analisada a hipótese de eficácia da exigência em relação ao tempo concedido ao sujeito ativo para formalizar o crédito tributário em procedimento de exigência de ofício, por força da obrigatória verificação da legalidade do feito, na forma do artigo 53, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Os r. colegiados das E. Câmaras que compõem o Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive o r. colegiado da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, vêm se posicionando no sentido de que esse tempo tem início de contagem na data de ocorrência do fato gerador do tributo, o que nesta situação dar-se-ia no dia 31 de dezembro de 1997, e o prazo para formalização, de 5 (cinco) anos dessa data, extinguir-se-ia em 31 de dezembro de 2002.

Nessa linha, o acórdão Acórdão 102-47.902, de 20 de setembro de 2006, no qual a posição predominante foi externada pelo redator designado o ilustre conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva³:

"Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - 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).

Preliminar acolhida."

Segundo esse raciocínio, o feito seria ineficaz porque erigido em 6 de junho de 2003, fl. 10, e com ciência em 10 de setembro desse ano, fl. 4.

Não interpreto dessa forma a aplicabilidade da norma dirigida à concessão desse tempo e venho manifestando esse posicionamento já há algum tempo. Por esse motivo, transcrevo texto da

³ Pesquisa no site <http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos>, 13h36, de 27 de julho de 2007.



Declaração de Voto apresentada em julgado⁴ no qual havia menção da defesa a posicionamento deste que escreve de forma diversa.

“Devo manifestar meu posicionamento em relação à decadência para fins de esclarecimentos e justificativas à defesa, em razão desta ter tomado como reforço à sua posição alguns acórdãos nos quais me posicionei de forma diversa quanto a esta matéria, ou seja, na mesma linha atualmente predominante no Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que o marco inicial de contagem do referido prazo encontra-se na data de ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto a extinção, com a homologação tácita havida por força do transcorrer do espaço temporal de 5 (cinco) anos do mesmo referencial, sem que a Administração Tributária tenha efetuado a homologação expressa.

O fundamento legal para esse posicionamento é a norma contida no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito,(..)”.

No contexto do Direito Administrativo, segundo De Plácido e Silva⁵, o termo homologar significa “a ratificação ou aprovação, pelo poder público, de ato executado por particular”. Posto o conceito no conjunto da frase supra, verifica-se que a homologação tácita a que se reporta o texto legal diz respeito à ratificação ou aprovação pelo poder público do(s) ato(s) executado(s) pelo(s) particular(es) quanto à obrigação atribuída pela lei de antecipar o referido tributo antes que o fisco efetue o lançamento. Esta obrigação, no caso do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, alberga as antecipações mensais do tributo, seja pela fonte pagadora, ou pela própria pessoa física, inclusive os pagamentos havidos por força da declaração de ajuste anual.

Então poderia ser argüido que a ação de declarar a percepção de rendimentos a menor ou com valor mínimo de tributo recolhido, estaria tacitamente homologada após o transcorrer de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, este centrado em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, nos moldes da legislação atual. Esse raciocínio é incorreto porque a situação corresponderia à figura tipificada como “declaração de ajuste anual inexata”, motivo para que fosse exigida a diferença de tributo por modalidade de lançamento denominada “de ofício”, prevista no artigo 149, do CTN, enquanto o prazo do direito de exigir, subsumido à norma do artigo 173, do mesmo ato legal.

Válido salientar, que o artigo 149, parágrafo único, do CTN, contém norma restritiva ao direito de rever o lançamento – por homologação, declaração ou de ofício - no sentido de que seja vedado esse exercício, caso prevaleça a ineficácia por decadência: “Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

⁴ Processo nº 10768.008872/2004-30, recurso nº 149.463, Acórdão nº 102-48.275, de 1º de março de 2007.

⁵ SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



Face a uma declaração inexata, a busca da norma aplicável à caducidade do direito de exigir pela autoridade executora somente pode ter como destino a parte do CTN que trata especificamente do assunto, ou seja, o artigo 173, desse ato legal, justamente porque a atividade de revisão, conforme afirmado em momento anterior, constitui modalidade de lançamento denominada "de ofício", distinta das demais. E, nessa linha, o marco inicial de contagem não pode ser tomado como o fato gerador do tributo, porque constituiria utilização do texto legal inadequado, caso tomado, por exemplo, a norma do artigo 150, § 4º, da mesma base legal.

As normas do artigo 173, têm por objeto a "decadência", que é o prazo concedido ao exercício de um direito, com marco inicial de contagem exatamente no momento em que é possível exercê-lo. Válido lembrar que a decadência significa em termos de terminologia jurídica⁶, "a queda ou perecimento de um direito, pelo decurso do prazo prefixado ao seu exercício, isto é, a queda ou perecimento de um direito pela falta de seu exercício no interregno assinalado pela lei."

Seguindo esse direcionamento, importante observar que a regra geral de incidência desse tributo para as pessoas físicas impõe o dever de apresentar uma declaração de ajuste anual, até o último dia útil do mês de abril do exercício financeiro imediatamente subsequente ao de ocorrência do fato gerador, na qual deverá ser composta a renda anual com a somatória dos rendimentos mensais e a inclusão do resultado tributável da atividade rural, bem assim, apropriadas determinadas espécies de deduções não integrantes do cálculo para recolhimento das antecipações, para que se encontre a base de cálculo anual e o imposto devido referente ao período.

Por decorrência, claro e evidente que a exigência de tributo pela Administração Tributária somente pode ocorrer após a apresentação da dita declaração, porque na situação em que a primeira tivesse por objeto o ano-calendário anterior e fosse formalizada imediatamente após a data-limite para o fato gerador, o contribuinte disporia, por força de lei, de prazo legal até 30 de abril do ano-calendário imediatamente subsequente ao de ocorrência do fato gerador, para corrigir, sem qualquer acréscimo legal, as infrações teoricamente apuradas pelo fisco, mediante apresentação da correspondente Declaração de Ajuste Anual. Há que se ressaltar, ainda, a inexistência de norma portadora de autorização para afastar o direito de declarar concedido à pessoa física.

Quanto aos efeitos da homologação tácita, cabe salientar que, conforme posto no início, esta diz respeito aos fatos declarados pelo sujeito passivo e que tiveram a correspondente parcela de tributo antecipada. Pela conformação posta pelos parágrafos 1º, 2º e 3º do referido artigo, verifica-se que essa figura jurídica foi criada para imprimir caráter de definitividade do tributo antecipado, ou seja, não se poderá novamente exigí-lo, por meio de atividade de lançamento, nem tampouco o sujeito passivo terá direito a pleitear restituição em razão da inexistência de ato formal de lançamento. A norma contida no parágrafo 4º, do referido artigo, contém a dita homologação tácita e a ressalva para as situações em que identificada infração(ões) na(s) qual(is) presente a intenção de comete-las. Para esta(s), os fatos já objeto de pagamento da antecipação do tributo poderão ser revistos, independente da homologação tácita.

Assim, se o texto legal do artigo 150, do CTN, tem por objeto regular o lançamento por homologação, não se presta como regra de caducidade do direito de

⁶ SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. O. Cit.



exigir relativo a outros valores não inseridos nas declarações prestadas ao fisco ou àqueles declarados incorretamente, uma vez que não comporta fatos incompletos ou não declarados, ou, ainda, declarações inexatas. Homologa-se o que está correto e, somente possível de considerar-se correta, a parcela da renda correspondente ao tributo pago. Por decorrência, com o devido respeito àqueles que comungam com a posição predominante, o prazo legal para o direito de exigir com início de contagem a partir da ocorrência do fato gerador constitui forma inadequada de aplicação da lei porque evidência de formação incorreta da matriz legal aplicável às situações fáticas.

Verifica-se que essa norma não corresponde àquela, única, que deveria exprimir o tempo de validade do referido direito. Constitui interpretação inadequada do texto legal justamente porque o direito do sujeito ativo de erigir o crédito tributário não pode ser exercido imediatamente a partir desse momento, mas apenas após a entrega da dita declaração, ato que decorre da obrigação acessória prevista em lei.

Expostos os motivos legais que me permitiram alterar os posicionamentos anteriores, conveniente lembrar que o conhecimento humano é enriquecido com os conceitos adquiridos nas experiências diárias e pela absorção e análise constante das construções resultantes dos estudos desenvolvidos por outras pessoas, intervenientes que não pouparam este que escreve.

Assim, justificada a divergência em relação ao posicionamento anterior, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência para o período de referência, uma vez que esta tem subsunção, na situação, às normas do artigo 173, I, do CTN e marco inicial de contagem no 1º dia do exercício subsequente àquele em que o tributo poderia ter sido lançado."

Superada essa questão preliminar, passa-se à análise das demais postas pela defesa.

O pedido pelo afastamento da multa de ofício e dos juros de mora tem por fundamento a obediência à norma do art. 63 da Lei nº 9.430 de 1996. Com a concessão de liminar em Mandado de Segurança, em março de 1997 e a segurança derogada apenas em setembro de 1998, pelo TFR 2ª região, estaria o contribuinte sob o manto da proteção da Justiça no referido período.

A norma presente no artigo 63, da referida lei tem por objeto autorizar a constituição de crédito tributário quando sob ação judicial – para prevenir a decadência – e nessa ação, o crédito não conterà a multa de ofício.

Essa norma contém restrição no parágrafo 2º para que a exigência permaneça sob essa forma até 30 (trinta) dias da ciência da sentença contrária ao interesse do contribuinte, justamente porque há que se conceder prazo para quitação do crédito, similar àquele em que vinculado às condições normais de ocorrência do fato após o término da lide judicial. Observe-se que a interposição de ação judicial com a obtenção de liminar, seguida de sentença contrária aos interesses da pessoa petionária significa que o crédito tributário *antes da interposição da ação judicial deveria ser pago*, enquanto durante o



transcurso desta até a sentença, *encontrava-se com a cobrança suspensa*, por força das normas contidas no artigo 151, IV e V, do CTN, e, após a sentença contrária aos interesses do contribuinte, *passou a ser devido* e passível de cobrança pela Administração Tributária-AT. Por esse motivo, a autorização contida na Lei n.º 9.430, de 1996, para pagamento nos 30 (trinta) dias subseqüentes à ciência da sentença, sem a multa de mora.

Não pago o crédito tributário no prazo legal concedido para a dispensa da multa, a condição autorizativa posta no referido artigo deixa de ter eficácia, ou seja, não é mais possível a subsunção da situação fática à matriz legal dessa norma. A situação passa então a externar um crédito tributário normal que não foi pago no vencimento estabelecido em lei; e para essa condição, devida a multa e os juros de mora.

Há que se ressaltar que o citado julgado do Poder Judiciário contém a restrição ao tempo de 30 (trinta) dias para pagamento do crédito após a sentença desfavorável, conforme possível de extrair da ementa transcrita à fl. 5.

Na seqüência, o pedido pela apropriação das deduções em substituição ao desconto simplificado.

Essa solicitação foi negada em primeira instância em razão da opção da pessoa fiscalizada pelo desconto simplificado.

A atitude de constituir o crédito tributário em modalidade de lançamento denominada "de ofício", constitui procedimento fiscal revisor daquele efetuado pela pessoa no âmbito do lançamento por homologação, nos termos do artigo 149, do CTN. Significa que a Administração Tributária não concorda com a forma de aplicabilidade dos textos legais às situações havidas no transcorrer do ano-calendário consubstanciada pela pessoa e evidencia, de maneira formal, como deveria resultar a sua conduta fiscal. Em poucas palavras, a autoridade fiscal efetivamente conclui o lançamento por homologação para o período de referência que deveria ter resultado correto decorrente da ação do próprio contribuinte.

A opção pelo desconto simplificado ocorre na apresentação da Declaração de Ajuste Anual – DAA, mas é uma conformação havida por força das condições identificadas naquele momento. Assim, se a relação entre o montante de rendimentos tributáveis e as deduções é desfavorável em confronto com o dito desconto, ou se é mais prático usar do desconto em lugar de relacionar todas as deduções, entre outras hipóteses, pode ocorrer a opção pela forma simplificada em detrimento da declaração completa.

A identificação de fatos que ficaram à margem da declaração por erro não intencional na conduta fiscal do contribuinte implica em alteração do cenário tributário declarado. Nessa condição, há que se avaliar se o que se pede apresenta-se devidamente comprovado e se a



opção na época de oferecer os rendimentos à tributação era possível de escolha em razão do maior benefício ao declarante.

Nesta situação, o Comprovante Anual de Rendimentos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte do INSS, fl. 43, contém desconto a título de "contribuição previdenciária oficial", de R\$ 9.188,16, pensão alimentícia, R\$ 19.618,65. No entanto, o processo não contém documentos comprobatórios da autorização judicial para a pensão, nem os comprovantes das despesas com instrução, médicas e dos dependentes.

Por esse motivo e em razão da possibilidade do r. colegiado decidir por acolher as ditas deduções, deve o julgamento ser convertido em diligência para que seja a pessoa fiscalizada intimada a apresentar os documentos necessários à comprovação das deduções solicitadas. Na seqüência, devolver o processo a este órgão para julgamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007.


NAURY FRAGOSO TANAKA

Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Redator designado

Designado para redigir o voto vencedor em contraposição aos fundamentos externados pelo i. relator Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka no seu voto vencido, passo a expor os argumentos que me fazem, com a devida vênia, discordar dos sobreditos fundamentos, os quais igualmente não foram acolhidos pelos demais membros deste Colegiado.

Consta do relatório que o lançamento de ofício trazido à nossa apreciação decorreu do trabalho de revisão interna da Declaração de Ajuste Anual – DAA do exercício de 1998, portanto referente ao ano-calendário encerrado em 31/12/1997, compreendendo a *“inclusão de rendimentos tributáveis no valor de R\$62.460,21 percebido do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, conforme Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fl. 43 e cópia da DAA original, fl. 46”*, sendo relatado ainda que a ciência do Auto de Infração ao fiscalizado foi dada em 10 de setembro de 2003.

Dessa forma, salta-me aos olhos que no presente caso o lançamento de ofício já teria sido alcançado pelo instituto da decadência, porquanto os rendimentos não declarados espontaneamente teriam sido percebidos no curso do ano-calendário de 1997, ocorrendo o fato gerador da obrigação no dia 31/12/1997, completando-se o prazo de caducidade para o lançamento de ofício em 31/12/2002, ao passo que a constituição do crédito tributário somente se consumou em 10/09/2003, quando da ciência do auto de infração ao sujeito passivo.

Em face de a decadência ser hipótese de extinção da obrigação tributária principal, levantei de ofício essa preliminar, a qual, em homenagem ao princípio da moralidade administrativa, pode e deve ser argüida em qualquer fase do procedimento administrativo, independentemente de pedido do interessado.

Com efeito, comungo do entendimento de que o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF incidente sobre rendimentos percebidos no curso do ano-calendário e sujeitos à antecipação do tributo a ser definitivamente apurado na Declaração de Ajuste Anual - DAA, ocorre no dia 31 de dezembro do ano da sua percepção. E, em se tratando de lançamento por homologação, sem que tenha sido expressamente homologado, o direito do sujeito ativo de efetuar sua revisão decai após o transcurso do prazo quinquenal verificado entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento ao sujeito passivo. Impende ressaltar que a homologação tácita que se presume ocorrida após o mencionado prazo de cinco anos diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

A propósito, permitam-me que, nesta assentada, tome como se minhas fossem as lúcidas palavras muito bem postas pelo i. Conselheiro Nelson Mallmann no brilhante voto vencedor que proferiu no Acórdão nº 104-21.177, sessão de 10/11/2005, as quais transcrevo e adoto como razões de decidir.



"(...).

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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). Em contraposição, os fatos geradores completivos 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 completivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: "O imposto será devido mensalmente à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85". O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

É de se observar, ainda, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos

tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei n.º 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9.º e 11 da Lei n.º 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

...

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal

do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, o próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito 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 referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada 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 à 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.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 20/04/04, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Esses são os motivos que me fazem votar pela NULIDADE do lançamento de ofício, estando o mesmo alcançado pelo instituto da decadência.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA