



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	10073.002051/2004-16
Recurso n°	149.027 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2000 a 2003
Acórdão n°	104-22.353
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	HAROLDO HORTA
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA - O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO - LOCAL DA LAVRATURA - É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Súmula 1º CC, nº 6, publicada no DOU, Seção I, em 26, 27 e 28/06/2006).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, ressalvados os casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. *pe*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A dedução de despesas médicas que o contribuinte sabe não ter realizado, apenas com o propósito de reduzir o montante do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude e legitima a qualificação da multa de ofício.

DIRPF. RESPONSABILIDADE - A responsabilidade pelo conteúdo da declaração é do contribuinte/declarante, ainda que a sua confecção, em nome deste, tenha sido confiada a um terceiro.

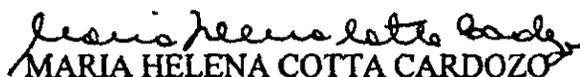
JUROS MORATÓRIOS - SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006)

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

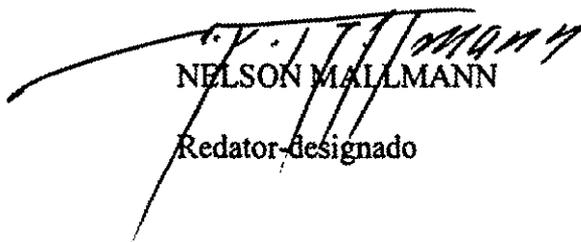
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HAROLDO HORTA.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator) e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente




NELSON MALLMANN
Redator designado

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Antonio Lopo Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol. Ausente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. *gd*

Relatório

Contra HAROLDO HORTA foi lavrado o Auto de Infração de fls. 86/94 e Termo de Constatação Fiscal de fls. 80/85 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no montante de R\$ 7.130,90, acrescido R\$ 10.211,65 referente a multa de ofício e R\$ 4.445,91 a título de juros de mora, estes calculados até 29/04/2005.

Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração: DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS – Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Constatação anexo.

O referido Termo de Constatação detalha a matéria tributável e relata que a autuação se refere a glosa de deduções de despesas médicas e odontológicas as quais o Contribuinte, intimado a comprovar, não apresentou documentos comprobatórios. Relata que a ação fiscal que resultou nesta autuação teve por base a identificação de um padrão de comportamento de alguns contribuintes que apresentavam deduções de despesas médicas em valores elevados, supostamente realizadas com os mesmos profissionais. Intimados, alguns desses profissionais afirmaram jamais ter prestado serviços a alguns desses contribuintes, inclusive ao ora recorrente.

Informa a Fiscalização que exigiu multa qualificada em relação àquelas deduções onde se identificou evidente intuito de fraude.

Impugnação

O Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 103/135 onde argúi, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal por irregularidades quanto aos requisitos formais para o início e desenvolvimento da ação fiscal. O próprio Contribuinte assim resume os fatos que, entende, ensejariam a nulidade:

I) O MPF-F 675-9, de 25/10/2004, foi emitido sem o requisito essencial: "verificações obrigatórias", em cumprimento do que determina o § 1º, do art. 7º, da Portaria 3007/2001;

II) A transformação do MPF-D em MPF-F é conduta que refoge ao rito processual e não encontra guarita, nem mesmo, na Portaria 3007/2001. E isto porque não faz parte do formato jurídico do direito procedimental administrativo;

III) Não foi cumprida a obrigatoriedade legal da lavratura do "Termo de Início da fiscalização", que no procedimento da fiscalização propriamente dita, que no procedimento anterior;

IV) O "Termo de Intimação", de 03/11/2004, pretende dar continuidade a uma ação fiscal que não foi legalmente iniciada;

V) O MPF não tem valor jurídico para instaurar o procedimento, segundo fundamentada jurisprudência da Colenda Primeira Instância, endossada por firme arrazoado da mais conceituada Doutrina;

VI) A jurisprudência Administrativa exige o fiel cumprimento das formalidades procedimentais para reconhecer a eficácia e a validade do lançamento, uma vez que em nosso ordenamento processual vige o princípio da instrumentalidade das formas.

Argúi, ainda, a nulidade do lançamento, por “perempção do mandado”. Afirma que o Auto de Infração foi emitido quando já vencido o prazo do MPF, sem que o mesmo houvesse sido prorrogado. Argumenta que as normas que regulamentam o Mandado de Procedimento Fiscal compõem a legislação tributária e deveriam ser observadas pela autoridade administrativa, sob pena de invalidade do procedimento fiscal. O próprio Contribuinte assim resume suas razões quanto a essa preliminar:

a) A perempção do Mandado de Procedimento Fiscal está claramente demonstrada nos autos;

b) As Portarias 3.007/2201, 1.238/2002 e 1.468/2003 são partes integrantes da legislação Tributária;

c) A Lei não contém palavras inúteis;

d) A Doutrina entende como tisonado de irremediável nulidade o ato praticado com preterição de requisito legal obrigatório;

e) O Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, ao melhor examinar da Lei e da Doutrina, reconhece como ocorrida a nulidade do lançamento quando o ato exacional é praticado fora do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal.

O Contribuinte sustenta a nulidade do lançamento, ainda, por ter sido este lavrado fora do seu domicílio fiscal. Invoca o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e os artigos 904 e 926 do RIR/99 os quais, segundo sua interpretação, assim determinam, o que não teria sido observado, já que o Auto de Infração foi lavrado nas dependências da DRF de Volta Redonda.

Argúi a decadência em relação ao ano de 1999. Sustenta que o termo inicial de contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador, conforme jurisprudência que menciona. Argumenta que o evidente intuito de fraude, considerado na autuação, está sendo objeto de contestação.

Quanto ao mérito, insurge-se contra a qualificação da multa de ofício. Alega que se houve irregularidades em suas declarações, estas foram cometidas, sem sua autorização, pelo profissional contratado para elaborá-las; que encaminhou a documentação regular a esse profissional; que não lhe pode ser imputada culpa pela conduta de um terceiro; que em relação ao Autuado houve apenas a simples glosa de despesas não comprovadas, sem qualquer conotação de evidente intuito de fraude; que o Fisco não conseguiu estabelecer nexos causal entre o comportamento do Autuado e a conduta do profissional que elaborou sua declaração; que não lhe cabe produzir prova negativa sobre esses fatos.

SELIC. Por fim, insurge-se contra a exigência de juros cobrados com base na taxa

Em conclusão, o Contribuinte formula apedido nos seguintes termos:

- a) Ineficácia jurídica do auto de infração em decorrência de graves vícios de procedimento;*
- b) Nulidade do auto de infração por ter-se expirado o prazo de execução do Mandado de Procedimento Fiscal;*
- c) Nulidade do auto de infração por ter sido lavrado fora do domicílio do contribuinte;*
- d) Decadência do direito da Fazenda quanto aos contestados fatos geradores supostamente ocorridos em 1999;*
- e) Total improcedência da multa qualificada, porquanto não exista nos autos a mais mínima prova da ocorrência de fraude, dolo ou simulação;*
- f) Ilegalidade da cobrança da taxa SELIC por ser incompatível com o art. 161 do CTN;*
- h) Conseqüente reconhecimento da nulidade e ineficácia do A.I. de IRPF e da representação fiscal para fins penais.*

Decisão de Primeira Instância

A DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II julgou PROCEDENTE o lançamento com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo enquanto a atividade de lançamento está vinculada à lei;
- que o procedimento fiscal de investigação dos fatos, primeira fase do procedimento, é de atuação exclusiva do autoridade tributária e nela ainda não há crédito tributário sendo exigido, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo contribuinte;
- que nada impede que um procedimento de diligência seja convertido em Fiscalização e que o contribuinte estava ciente de que se encontrava sob procedimento fiscal, independentemente de ser este de fiscalização ou diligência;
- que o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 determina que o auto de infração seja lavrado no local da verificação da falta, ou seja, onde esta foi constatada, e não onde foi cometida;
- que não se deve confundir a confecção do auto de infração, material, com a sua lavratura, procedimento formal;
- que é esse o entendimento das instâncias superiores de julgamento administrativo;

- que o art. 59 do mesmo Decreto n.º 70.235/72 preconiza a nulidade do lançamento apenas no caso de dois vícios insanáveis: a incompetência do agente e apreterição do direito de defesa, o que não ocorreu no caso;

- que, quanto à decadência, embora o Imposto de Renda seja devido mensalmente, nos termos da lei n.º 7.713, de 1988, o pagamento mensal é mera antecipação do devido quando da apuração no ajuste anual e, assim, o fato gerador do imposto apenas se completa em 31 de dezembro;

- que o art. 150, § 4º não trata de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, não podendo, portanto, amparar a arguição de decadência;

- que o art. 150 versa sobre o prazo para o Fisco homologar o procedimento do contribuinte, após o qual este considera-se tacitamente homologado;

- que o dispositivo do CTN que versa sobre a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é o art. 173 segundo o qual o termo inicial desse prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que, quanto ao mérito, o contribuinte não traz aos autos nenhum elemento de prova para repelir as glosas das deduções;

- que sobre a multa qualificada, o contribuinte não nega que as declarações objeto da revisão de ofício são suas, limitando-se a atribuir a um terceiro a responsabilidade profissional pela sua confecção;

- que as convenções entre particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo;

- que a responsabilidade pelas informações constantes na declaração é do contribuinte;

- que os autos demonstram que houve a intenção dolosa do contribuinte de se eximir da tributação e não meros erros na confecção da declaração;

- que o autuado declarou ter pago despesas médicas as quais os supostos profissionais negaram os serviços e/ou cujos recibos foram considerados inidôneos;

- que os juros de mora cobrados com base na taxa SELIC tem previsão em disposição expressa de lei cuja validade não pode ser negada pela autoridade administrativa;

- que a jurisprudência administrativa, mesmo de instâncias superiores, não constituem normas gerais, aplicando-se, portanto, apenas aos casos concretos julgados.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas seguintes ementas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002.

Ementa: NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar de nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, quando não ficar caracterizado o que consta nas alíneas do parágrafo 4.º, art. 16, do Decreto n.º 70.235/72.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ementa: DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

Cabe a glosa de deduções de despesas médicas não comprovadas pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar caracterizado o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento de obrigação tributária.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia –SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízo subjetivo, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Lançamento Procedente.

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/10/2005 (fls.159), o Contribuinte apresentou, em 09/11/2005, o Recurso de fls 162/189, onde argui, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de direito de defesa ao não apreciar de forma individualizada e suficientemente as alegações da defesa. No mais, reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da Impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele Conheço.

Fundamentação

Examino, inicialmente, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Aduz o Recorrente que a decisão de primeira instância não analisou de forma individual e suficiente todas as questões suscitadas na Impugnação, o que considera cerceamento do direito de defesa.

Confrontando a peça impugnatória com a decisão recorrida, entretanto, verifico que, ao contrário do que afirma o Recorrente, a autoridade julgadora de primeira instância obedeceu rigorosamente ao que dispõe o art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto de processo, bem como as razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).

Não só todas as questões relevantes foram enfrentadas, como constam, com clareza, as razões de decidir.

Os fundamentos da decisão certamente não estão de acordo com as expectativas do recorrente que não os considera suficientes. Todavia, a validade da decisão recorrida, por óbvio, não pode ser avaliada em função do juízo subjetivo do litigante quanto à sua suficiência.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Suscita também o Recorrente a nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração por vícios quanto aos requisitos formais do procedimento. Alega que o MPF foi emitido em desacordo com o que prescreve a Portaria nº 3.007, de 2001; que a transformação do MPF-D em MPF-F não tem base legal; que não foi lavrado termo de início de fiscalização; que o MPF por si só não instaura o procedimento fiscal e que a prorrogação do MPF se deu sem que o procedimento fiscal tivesse sequer se iniciado.

A arguição de nulidade do procedimento fiscal com base nesses alegados vícios decorre de uma interpretação equivocada, *data vênia*, das normas que regem o procedimento de fiscalização e que dão a essas normas uma extensão que elas não têm. Primeiramente, cumpre ressaltar que a Portaria SRF nº 3.007, de 2001 e outras normas a elas correlatas, visam o planejamento e controle administrativo da atividade fiscal não gerando efeitos além desses mesmos controles, de modo que eventuais falhas formais na execução desses procedimentos não invalidam o lançamento dele decorrente. Mas, no caso concreto, como se verá, sequer se configuram os alegados vícios.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999 com o objetivo de disciplinar os procedimentos fiscais relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Esta portaria foi posteriormente revogada pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, que disciplinou a mesma matéria, com algumas alterações:

O art. 2º da portaria nº 3.007, de 2001 assim dispõe:

Art. 2º - Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Segue-se a este dispositivo uma série de outros que tratam, entre outros assuntos, da competência para emissão do MPF, forma, conteúdo, prazos, hipóteses de dispensa de sua emissão, etc.

Nos artigos 7º, 12 e 13, a Portaria trata do conteúdo das informações constantes do MPF, dos prazos de validades e as condições de sua renovação, *verbis*:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF."

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

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.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Já os artigos 15 e 16 cuidam da extinção do MPF e seus efeitos, a saber:

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13;

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior 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 AFRF responsável pela execução do Mandado extinto."

O prazo de que trata o art. 13 foi posteriormente aumentado para sessenta dias, pela Portaria SRF nº 1.432, de 23 de setembro de 2003.

Pois bem, como resta claro do exame dos dispositivos acima transcritos, a prorrogação do MPF não se dá com a entrega ao Fiscalizado do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, mas com o registro feito na *internet*, pela autoridade competente, de cada uma das prorrogações. Somente numa etapa posterior, quando do primeiro ato de ofício da autoridade administrativa, esta deve entregar ao Fiscalizado um extrato desse relatório, extraído da *internet*, extrato esse a que o Contribuinte já tinha acesso, bastando utilizar-se do número que lhe foi fornecido quando a ciência do MPF original.

Portanto, a prorrogação não se constitui com a entrega do referido extrato e, assim, ainda que tal entrega não tivesse ocorrido, não haveria vício no procedimento fiscal a ensejar sua nulidade.

Quanto à conversão do MPF-D em MPF-F, não há nenhum dispositivo que impeça esse procedimento. Não há nada que impeça que, a partir de um procedimento de diligência, a autoridade administrativa, encontrando elementos para iniciar um procedimento de fiscalização, assim o faça. Foi o que ocorreu neste caso, devendo-se observar que foi expedido o MPF-F, posteriormente prorrogado, conforme se verifica às fls. 02.

Da mesma forma não procede a alegação quanto à ausência de Termo de Início de Fiscalização. O Contribuinte foi intimado por diversas vezes durante o procedimento fiscal a prestar esclarecimentos sobre sua declaração, tomou conhecimento da emissão do MPF-F, reagiu a essas intimações solicitando dilação de prazos para respondê-las, de modo que estava plenamente ciente de que estava sob procedimento fiscal.

Também não procedem as alegações de que a autuação se deu após vencido o prazo do MPF-F e de que houve a prorrogação de um MPF-F inexistente. A ciência do auto de infração se deu em 19/05/2005 (fls. 96) e o MPF-F nº 675-9 foi inicialmente emitido em 27/10/2004 (fls. 01) e posteriormente prorrogado em 24/02/2005 e 25/04/2005 desta última vez até 24/06/2005 (fls. 02). Portanto, não vislumbro nenhuma irregularidade quanto a esse aspecto.

Ademais, ainda que assim não fosse, a formalização da exigência mediante auto de infração não condiciona a validade deste ao procedimento fiscal de apuração dos fatos. O lançamento é ato administrativo pelo qual a autoridade administrativa formaliza a exigência de crédito tributário e sua validade não está condicionada a aspectos formais dos procedimentos administrativos de apuração do crédito tributário.

Assim, ainda que existentes os vícios apontados, o que não se verifica, o lançamento não estaria nulo, desde que formalizado por servidor competente e sem preterição do direito de defesa.

Não vislumbro, pois, nenhum vício no procedimento fiscal relacionado com o Mandado de Procedimento Fiscal que possa ensejar a anulação do lançamento dele decorrente.

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

Sobre o local da lavratura do auto de infração, também invocada pelo Recorrente como causa de nulidade do auto de infração, esta é uma questão desde há muito pacificada neste Conselho de Contribuintes nos sentido de que a lavratura do auto de infração deve ser feita no local da constatação da falta, o que pode ocorrer fora do estabelecimento ou do domicílio do contribuinte, de modo que, sendo a autuação decorrente de revisão da declaração apresentada pelo contribuinte, é absolutamente legítima a lavratura do auto de infração nas dependências da repartição fiscal.

Esse entendimento foi consubstanciado em súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes, aplicável a este caso, a saber:

Súmula 1ª CC nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Publicada no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28/06/2006).

Rejeito também essa preliminar.

O Recorrente arguiu preliminar de decadência em relação à parte do lançamento cujo fato gerador ocorreu em 1999. Sustenta que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, *caput* e § 4º do CTN. Aduz, em complemento, que não ocorreu na espécie o evidente intuito de fraude, que afastaria a

aplicação do § 4º do art. 150 e deslocaria a contagem do prazo decadencial para o critério referido no art. 173 do CTN.

Embora reconheça que essa tese tem adeptos neste Conselho de Contribuintes, onde é posição majoritária, dela divirjo quando o Contribuinte não apurou e recolheu o imposto que entendia devido, antecipando-se ao Fisco, conforme prever a parte inicial do caput do art. 150 do CTN. Empresto a esse artigo, com o seu parágrafo quarto, interpretação que conduz a conclusão diversa.

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 5 (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.

Entendo que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN diz respeito à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não a decadência do próprio direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão, o vazio.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser constituído, posto que a apuração e o pagamento do imposto feito pelo contribuinte terão sido confirmados pela homologação.

No caso concreto ora examinado, entretanto, o lançamento refere-se a glosa de deduções e, portanto, a dados que foram incluídos pelo Contribuinte na declaração e, conseqüentemente, a informações que compuseram a apuração do imposto devido, por parte do Contribuinte.

Sendo assim, entendo que se aplica a regra geral definida no caput do art. 150 do CTN. Isto é, esse procedimento restou homologado, não mais podendo sofrer revisão após cinco anos da data do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou

simulação, hipótese em que o procedimento do contribuinte não seria homologado tacitamente, podendo ser objeto de revisão com eventual lançamento de ofício, observando apenas o prazo decadencial referido no art. 173 do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

Assim, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o Fisco poderia proceder à revisão da declaração e ao conseqüente lançamento até o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, devendo-se observar, contudo, que esse prazo é antecipado no caso de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do parágrafo único, acima transcrito.

Pois bem, entendo que o recebimento pela Administração Tributária da declaração apresentada pelo Contribuinte caracteriza essa medida preparatória, no caso do lançamento do Imposto de Renda, sujeito ao ajuste anual. É que é por meio da declaração que o contribuinte indica os rendimentos tributáveis, as deduções, etc., enfim, realiza a apuração o imposto devido, em cumprimento do que dispõe o art. 142 do CTN. Apuração essa que, com o correspondente pagamento, deverá ser averiguada pelo Fisco e que poderá ser homologada (ou não). O recebimento da declaração se constitui, assim, um marco inicial de um processo que poderá resultar (ou não) no lançamento.

No caso concreto, o Contribuinte apresentou a declaração referente ao exercício de 2000, ano-calendário 1999, em 24/04/2000 (fls. 10) devendo ser esse, portanto, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial, que se completaria, conseqüentemente, em 24/04/2005. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 19/05/2005 (fls. 96), é forçoso concluir pela decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação a esse período.

Assim, independentemente de se concluir pela ocorrência (ou não) de dolo, fraude ou simulação, entendo que o lançamento, em relação ao ano-calendário de 1999, foi formalizado quando o direito de a Fazenda Nacional já estava fulminado pela decadência.

Quanto ao mérito, o Contribuinte não se opõe à glosa das deduções, insurge-se apenas contra a exigência da multa qualificada e dos juros, estes cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a qualificação da multa, aduz que incorreu em mera dedução indevida e que não agiu como dolo; que um terceiro, seu contador, agiu sem seu consentimento ao incluir

em sua declaração a dedução de despesas inexistentes e, portanto, não pode ser responsabilizado por atos de terceiros.

Inicialmente, cumpre esclarecer que não restam dúvidas quanto ao fato de que os valores declarados como pagamentos a MIRIAN MARON FONSECA, ALUÍSIO CHAVES BRAGA, JOSÉ ANTONIO DE CARVALHO SANTOS e GILTON VIEIRA GOMES o foram com o evidente propósito de obtenção de uma redução indevida do imposto a pagar. Esses profissionais ou negaram expressamente a prestação de serviços ao atuado ou os recibos por eles emitidos foram declarados inidôneos, conforme Atos Declaratórios emitidos pela Secretaria da Receita Federal, tudo detalhadamente exposto no Termo de Constatação Fiscal. Portanto, resta caracterizado o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1966, a saber:

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 principal 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 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 nos arts. 71 e 72.

Cumpre verificar, todavia, se, como pretende o Recorrente, o alegado fato de que um terceiro agiu em seu próprio nome ao incluir em sua declaração tais deduções, afastaria a hipótese de qualificação da multa de ofício.

Estou certo que não. Primeiramente, a simples alegação de que sua declaração foi formulada por um terceiro e que este incluiu informações indevidas, sem o seu consentimento, não retira a responsabilidade do declarante pelas informações constantes na declaração. Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que o terceiro incluiu informações na declaração por sua própria conta, é inaceitável que, posteriormente, o próprio contribuinte não tenha tomado conhecimento do conteúdo de sua declaração, onde constam deduções de despesas médicas que não realizou e de pagamento a profissionais que o Contribuinte sabia ou deveria saber não ter feito.

A responsabilidade pela declaração, ainda que formulada tecnicamente por um terceiro, é do contribuinte/declarante. Identificando-se a dedução de despesas que se sabe não foram realizadas, apenas com o propósito de reduzir o montante do imposto devido, resta caracterizado o evidente intuito de fraude e, portanto, é devida a exasperação da multa de ofício.

Finalmente, quanto à taxa Selic, sua aplicação tem por base disposição expressa de lei cuja validade não pode ser negada pelos órgãos administrativos de julgamento, por lhe

faltar competência para tanto. Este Conselho de Contribuinte tem reiteradamente decidido no sentido da regularidade da aplicação dessa taxa, entendimento esse recentemente consolidado em súmula aplicável ao caso presente, a saber:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Publicada no DOU, Seção I, de 26, 27 e 28/06/2006).

Cabível, portanto, a aplicação dessa taxa.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1999.

Sala das Sessões – DF, em 25 de abril de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência, em razão do evidente intuito de fraude, cuja multa foi qualificada.

Entende o nobre relator que quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se no caso, a regra do art. 173 do CTN. Ou seja, entende que o contribuinte apresentou a declaração referente ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, em 24/04/00 e esse, portanto, deve ser o termo inicial de contagem do prazo decadencial, que se completa em 24/04/05, entendendo assim que já ocorreu o prazo decadencial já que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 19/05/2005 (fls. 96).

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Consta dos autos, que o recorrente arguiu preliminar de decadência em relação ao ano de 1999 sustentando a tese de que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, *caput* e § 4º do CTN. Entende, ainda, que não ocorreu na espécie o evidente intuito de fraude, que afastaria a aplicação do § 4º do art. 150 e deslocaria a contagem do prazo decadencial para o critério referido no art. 173 do CTN.

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 imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completo 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 complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, 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 nº 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 9º e 11 da Lei nº 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, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, em razão do evidente intuito de fraude praticado pelo contribuinte.

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 omissivo 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 incontestável 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, 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 obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, ao 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.

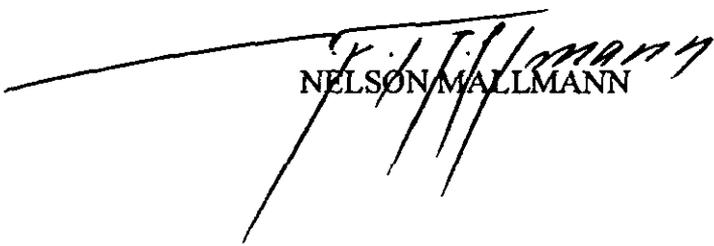
É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, 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 1999, já que foi constatados o evidente intuito de fraude com a qualificação da multa. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1999, começou, então, a fluir em 01/01/01, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 19/05/2005 (fls. 96), não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores, cuja multa foi qualificada.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999, cujos fatos geradores foram qualificados.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007


NELSON MALLMANN