



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.001880/2003-80
Recurso nº. : 146.079
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998 a 2000
Recorrente : MANOEL ALVES DE SOUZA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 10 de novembro de 2005
Acórdão nº. : 104-21.173

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
– Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
MANOEL ALVES DE SOUZA

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a decadência. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOSO

PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
REDATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

Recurso nº. : 146.079
Recorrente : MANOEL ALVES DE SOUZA

R E L A T Ó R I O

Contra MANOEL ALVES DE SOUZA, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2186 a 2190 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no montante total de R\$ 496.914,05, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 31/02/2003.

Infrações

As infrações apuradas estão assim descritas no Auto de Infração:

01) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – Omissão de rendimentos recebidos de MARACANÃ ARMAZENS GERAIS LIMITADA, CNPJ 01.598.504/0001-18, no valor de R\$ 1.400,00, conforme informação contida na DIRPF da retromencionada empresa e recibos pró-labore referentes ao ano-calendário de 1997 apresentados pelo contribuinte e confirmados pelo contribuinte em resposta à intimação nº 203/2003, de 06/03/2003. (Fato gerador: 31/12/1997).

02) APURAÇÃO INCORRETA DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL – Omissão de rendimentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

provenientes da atividade rural, conforme demonstrativo "confronto receitas/despesas da atividade rural declaradas e apuradas", subsidiada pelo DEMONSTRATIVO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL, DEMONSTRATIVO DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL, DEMONSTRATIVO DE DESPESAS/APLICAÇÕES, DEMONSTRATIVO DE RECURSOS ORIGENS, DEMONSTRATIVO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E DEMONSTRATIVO DE DESCONTOS NO REN. RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E DEMONSTRATIVO GERAL DE FLUXO DE CAIXA, todos em anexo." (Fato gerador: 31/12/1997).

No demonstrativo "Confronto receitas/despesas da atividade rural declaradas e apuradas", às fls. 2232, a autoridade lançadora apurou diferenças tanto nas receitas quanto nas despesas da atividade rural: o Contribuinte havia apurado um resultado de R\$ 115.286,33, resultante da diferença entre as receitas: R\$ 1.920.804,78 e as despesas R\$ 1.805.518,45; a fiscalização apurou receitas no valor de R\$ 3.688.199,80 e despesas no valor de R\$ 2.044.049,05, e aplicou o critério mais favorável ao Contribuinte que é o arbitramento do resultado com base na receita bruta, tendo apurado um resultado tributável de R\$ 733.639,96.

Impugnação

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2261/2264, onde aduz, em síntese,

- que, quanto às receitas referentes à venda de soja em grãos para Caramuru Alimentos Ltda. os valores reais diferem dos apurados pelo Fisco, que encontrou receita de R\$ 393.509,93, quando o valor correto seria R\$ 330.095,91.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

- que sobre as receitas diversas (venda de gado e outros) as receitas apuradas pelo Fisco basearam-se em relatórios emitidos pela SEFAZ/GO, como se todas as notas fossem de venda, sem levar em conta que algumas operações seriam de mera transferência ou outro tipo de operação não tributável. Menciona um caso concreto (NF 7041153009) em que a operação era de remessa para depósito de algodão em caroço, no valor de R\$ 280.038,50.

- que quanto às receitas da Algodoreira Canadá Ltda. o Fisco levou em conta uma receita de R\$ 1.053.488,53, com base em dados de uma ficha Razão apresentados por ele próprio e que incluía receitas que já haviam sido apropriadas em períodos anteriores, conforme demonstra.

Decisão de primeira instância

A DRJ/BRASÍLIA/DF julgou procedente em parte o lançamento com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. Tributam-se, como rendimentos omitidos da atividade rural as receitas devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos que não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual.

Lançamento Procedente em Parte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

A DRJ/BRASÍLIA/DF acolheu em parte as alegações da defesa para excluir da base de cálculo parte das receitas, mantendo um resultado tributável de R\$ 209.071,05, conforme demonstrativo.

Recurso

Não se conformando com a decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 16/12/04 (fls. 2316), o Contribuinte apresentou, em 14/01/2005, o recurso de fls. 2318/2334, onde argui, preliminarmente, a decadência do direito à Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Sustenta que se trata de tributo lançado por homologação e que o termo inicial de contagem desse prazo, no caso, seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Daí, no caso, o prazo se esgotaria em 31/12/2002.

Argui, também, preliminar de nulidade do procedimento fiscal por ofensa aos princípios legais do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa. Afirma que o lançamento se baseou em seus próprios relatórios, em documentos fornecidos por terceiros e em indícios e presunções. Sustenta que opera a seu favor presunção de inocência.

No mérito, reproduz, em síntese, as alegações já feitas na peça impugnatória, acrescidas de argüições contra a cobrança da multa e dos juros de mora.

Sobre a multa, diz que esta tem efeito confiscatório, referindo-se ao percentual de 75%. Diz: "a exigência da multa além dos limites legais ou em limites que não correspondam à realidade do contribuinte, conforme ficou demonstrado acima, fere o princípio da propriedade e por conseqüência o princípio da vedação do confisco".

Quanto aos juros de mora exigidos com base na taxa Selic, insurge-se o recorrente, com a alegação, em síntese, de que a referida taxa tem destinação diversa da

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

**Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173**

atualização de valores tributários e de que esta é fixada unilateralmente pelo próprio Poder Executivo, vulnerando com isso o princípio da legalidade.

É o Relatório.



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

**Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173**

VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

Como se vê, permanece em litígio apenas parte do lançamento referente à infração 02 – Apuração Incorreta do Resultado da Atividade Rural.

O Contribuinte arguiu preliminar de decadência, que passo a examinar.

Sustenta o Defendente que se aplica ao caso a regra do art. 150, § 4º para contagem do prazo decadencial e que, por esse critério, quando da ciência do lançamento, que ocorreu em 22/04/2003, o prazo para lançar créditos tributários referentes ao exercício de 1998, ano-calendário 1997, já estaria fulminado pela decadência.

Os fatos relevantes, em síntese, são os seguintes: o lançamento refere-se ao ano-calendário de 1997; o Auto de Infração foi lavrado em 04/04/2003 e postado na mesma data (não consta no AR a data do recebimento).

Tenho votado neste Conselho de Contribuintes no sentido de que a regra do artigo 150, § 4º aplica-se tão-somente aos casos em que o Contribuinte cumpriu o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

procedimento referido no *caput* do artigo, isto é, apurou e pagou o imposto devido. Isso porque, no meu modo de ver, o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.

Eis o teor do referido art. 150 do CTN:

"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 tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Note que o § 4º acima se refere a prazo para a Fazenda Pública se pronunciar, sob pena de restar homologado (tacitamente) o lançamento e extinto o crédito tributário. Nesse sentido, parece claro que o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e pagamento do imposto devido. É dizer, quando há o que ser homologado.

Celso Antonio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 4ª edição, São Paulo, Editora Malheiros, p. 210) define homologação como sendo "o ato vinculado pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão".

Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 19ª edição, São Paulo, editora Malheiros), por sua vez, assim define a homologação: "é o ato administrativo de controle pelo qual a autoridade administrativa superior examina a legalidade e a conveniência de ato anterior da própria Administração, de outra entidade ou de particular, para dar-lhe eficácia".

O que se extrai das definições oferecidas pelos consagrados administrativistas é que no cerne do conceito de homologação está a necessidade lógica inafastável da existência de um ato anterior a ser homologado. Não se homologa o nada. Não se homologa a omissão em praticar o ato que deveria ser objeto de apreciação por parte da autoridade a quem compete homologar (ou não) esse mesmo ato.

No caso do lançamento por homologação a que se refere o art. 150, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada haveria para ser homologado.

Esse entendimento vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como exemplificam as recentes decisões daquele Tribunal cujas ementas a seguir reproduzo:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. PRESCRIÇÃO. ART. 173, INCISO I, DO CTN.ITERATIVOS PRECEDENTES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os artigos 150, § 4º, e 173,I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, o tributo restou declarado e não pago, inserindo-se na hipótese de lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência passa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado (art. 173, inciso I, do CTN). Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial interpostos pela Fazenda do Estado de São Paulo. (AgRg no AG 633786/SP; 2004/0142913-2 Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO - julgamento: 15/03/2005).

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT).
2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.
3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.
4. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.
5. Recurso especial provido.

(RESP 512840/SP; 2003/0052007-2. Relatora: Ministra Eliana Calmon - julgamento: 19/04/2005))

NETTO) AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Nas hipóteses que cuidam de lançamento por homologação (imposto de renda) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Com efeito, como bem salientou a ilustre Ministra Eliana Calmon, "nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (Resp 183.603/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001). Agravo regimental improvido. (AgRg no RESP 597068/RS; 2003/0176626-9 - Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO - julgamento: 14/12/2004)

No caso ora examinado, trata-se de rendimentos omitidos decorrentes de omissão de receitas na apuração do resultado da atividade rural. Trata-se, portanto, de dados omitidos ao conhecimento do Fisco e, desse modo, não há como serem objeto de homologação.

Senso assim, pelo que foi acima exposto, a contagem do prazo decadencial segue a regra do art. 173, I do CTN. Isto é, terá como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso presente, como se disse, o Auto de Infração foi emitido e postado em 04/04/2003, sexta-feira (fls. 2258v) e no AR não consta a data de entrega do documento no domicílio do Contribuinte. Nesse caso, aplica-se a regra do art. 23, § 2º, II do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

"Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II – Por via postal ou telegráfica, com provas de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997).

(...)

§ 2º. Considera-se feita a intimação:

(...)

II – no caso do inciso II do *caput* deste artigo, na data do recebimento, ou se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997)."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

Sendo assim, considera-se data da ciência do lançamento 22/04/2003 (dia 21 foi feriado). O Contribuinte, por sua vez, entregou a declaração referente ao exercício de 1998 em 30/04/98, fls. 157. Assim, mesmo entendendo que a entrega da declaração, quando feita antes de 31 de dezembro do ano previsto para sua apresentação, antecipa o termo inicial de contagem do prazo decadencial, como entendo, ainda assim, não teria transcorrido o prazo decadencial, que somente ocorreria em 30/04/2003.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.
Vencido nesta preliminar, deixo de apreciar o mérito.

Sala das Sessões (DF), em 10 de novembro de 2005


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vénia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir de seu voto no que tange sobre a contagem do prazo decadencial nos casos quando se tratar de lançamentos que abrangem imposto de renda pessoa física.

O Conselheiro Relator defende a tese de que o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.

Na sua opinião, o lançamento por homologação a que se refere o CTN, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada há para ser homologado.

Não há dúvidas, que a discussão nestes autos abrange a incidência de imposto de renda pessoa física relativo a apuração incorreta do resultado da atividade rural, ou seja, o contribuinte, pessoa física, omitiu rendimentos tributáveis da atividade rural.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

Nota-se, que o recorrente argüi a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, sob o entendimento que no imposto de renda das pessoa físicas há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Quanto a preliminar de decadência fico com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 1998, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (22/04/03), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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.

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 complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 complexivo, 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 1998, ano-calendário de 1997, 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 31/12/02, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 imponível, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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, não 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 omissos 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 à 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 à 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado 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 obviedade 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

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 1997. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1997, começou, então, a fluir em 31/12/97, exaurindo-se em 31/12/02, tendo tomado ciência do lançamento, em 22/04/03, conforme consta nos autos, já estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.



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

Processo nº. : 10120001880/2003-80
Acórdão nº. : 104-21.173

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário referente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997.

Sala das Sessões – DF, em 10 de novembro de 2005

NELSON MALLMANN