



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Recurso nº. : 137.074
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : RUBENS DE SALLES OLIVEIRA FILHO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 08 de julho de 2004
Acórdão nº. : 104-20.079

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - 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 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 no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RUBENS DE SALLES OLIVEIRA FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que rejeitavam a preliminar de decadência e julgavam o mérito.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2004

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079
Recurso nº. : 137.074
Recorrente : RUBENS DE SALLES OLIVEIRA FILHO

RELATÓRIO

RUBENS DE SALLES OLIVEIRA FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 635.560.498-72, residente e domiciliado na cidade de Brasília – Distrito Federal, SHI/SUL, QI 21, Conj. 09, Casa 12 – Bairro Lago Sul, jurisdicionado a DRF em Brasília – DF, inconformado com a decisão de fls. 76/82, prolatada pela Terceira Turma da DRJ em Brasília – DF, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 90/94.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 07/04/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 07/11, com ciência através de AR, em 15/04/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 741.647,22 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.



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

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

A autuação fiscal decorre da constatação de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados na conta corrente nº 33.0286-10, da Agência Brasília, do BANKBOSTON; conta corrente nº 20231-4, da Agência 03932, do Banco ITAÚ e na conta corrente nº 113691, da Agência 00606 do Banco BRADESCO. Infração capitulada nos artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996; e artigo 4º, da Lei nº 9.481, de 1997.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, autora do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte foi regularmente intimado e não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- que a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 01 encaminhado para o domicílio do contribuinte (fls. 12/17), cuja ciência ocorreu em 13 de dezembro de 2002, conforme Aviso de Recebimento – AR (fls. 05). Sendo que foram solicitados esclarecimentos relativos a origem dos recursos depositados nas contas correntes, acima mencionadas, fornecendo, naquela oportunidade, as cópias dos extratos bancários das respectivas contas correntes (fls. 24/28) e demonstrativos dos créditos elaborados pela fiscalização discriminando os depósitos efetuados nos Bancos Itaú e Bradesco no ano calendário de 1998 (fls. 14 a 17);

- que em relação aos depósitos efetuados em 1997, a fiscalização não elaborou o demonstrativo pois havia um depósito de R\$ 639.763,00 em novembro e outro de R\$472.468,29 em dezembro/97, ambos no Banckboston;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

- que alegando estar ausente da cidade e apenas tomado ciência da fiscalização em 18/12/02, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo por 60 (sessenta) dias com vistas a prestar os devidos esclarecimentos (fls. 18);

- que em atendimento, concedemos uma prorrogação de 45 (quarenta e cinco) dias, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 19), tendo em vista a fiscalização estar abrangendo os anos calendários de 1997 e 1998;

- que no dia 25/03/03, o contribuinte compareceu à Divisão de Fiscalização solicitando dilatação do prazo pois os bancos não haviam fornecido a microfilmagem dos cheques mencionados nos termos (fls. 22);

- que em virtude do prazo decadencial, concedemos 07 (sete) dias agendando para o dia 01/04/03 a apresentação da documentação (fls. 22). Apesar das 2 prorrogações, o contribuinte deixou de atender à intimação, pois não compareceu, à Divisão de Fiscalização, no dia marcado. Dessa forma, procedemos ao lançamento do crédito tributário pertinente, apenas, ao ano-calendário de 1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 69/73, apresentada, tempestivamente, em 12/05/03, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, em preliminar, insurge-se contra o lançamento, já que a fiscalização teve início na pessoa física a partir da quebra do sigilo bancário de sua movimentação financeira, relativa ao ano-calendário de 1997;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

- que a exigência fiscal, advinda do exame desses lançamentos, teve em sua conclusão a presunção de se tratar de omissão de rendimentos com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que com esse desenho legal aplicado aos fatos concretos, temos como fato gerador da obrigação que se deseja imputar os meses de novembro e dezembro de 1997;

- que, entretanto, havendo ajuste anual dos rendimentos recebidos, os julgados administrativos trazem o entendimento que o fato gerador se completa em 31 de dezembro do ano calendário e demonstra a decadência nessa data, em conformidade com o artigo 150, § 4º do CTN;

- que vê-se nos arestos citados que é uniforme a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuinte, por suas Câmaras competentes para apreciar recursos relativos a Imposto de Renda de Pessoas Físicas, que o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano calendário;

- que, no caso em análise, tratando-se do ano calendário de 1997, iniciou-se, portanto, a contagem desse prazo conferido à Fazenda Pública para efetuar o lançamento em 31 de dezembro de 1997 e tendo como prazo final 31 de dezembro de 2002;

- que o lançamento contestado foi cientificado ao ora impugnante em 15 de abril de 2003, fora do prazo legal que findou em 31 de dezembro de 2002, motivo pelo qual se requer o acolhimento dessa preliminar de decadência e o conseqüente arquivamento dos autos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o contribuinte alega a decadência do direito de a Fazenda lançar o imposto em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, pois entende que o IRPF se sujeita ao lançamento por homologação, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN;

- que a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa privativa, vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, não admitindo delegação de competência ao sujeito passivo ou terceiro. Três são os tipos de lançamento, quais sejam, o lançamento de ofício, o misto (ou por declaração) e por homologação;

- que no lançamento por homologação, a legislação do tributo comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo porventura devido e cumprir deveres instrumentais e formais, dando conhecimento de tais fatos à autoridade administrativa. No entanto, a atividade do contribuinte (pagamento antecipado e cumprimento dos deveres instrumentais e formais) não se confunde com lançamento, que só ocorrerá no momento em que a autoridade "tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado" a homologue. É precisamente no momento da homologação pela autoridade que a atividade do contribuinte se converterá em lançamento;

- que como explicitado no caput do art. 150 do CTN, há necessariamente que haver a antecipação do pagamento do tributo devido, pois o que se homologa é o pagamento. Logo, não basta que o contribuinte haja cumprido o dever formal de apresentar a declaração de ajuste anual, se não houver declarado corretamente o imposto devido e antecipado o seu pagamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

- que no caso de não haver o pagamento, não há o que se homologar. Então, haverá a necessidade de a autoridade administrativa substituir o lançamento por homologação pelo lançamento de ofício, no tocante aos impostos que não foram pagos antecipadamente;

- que o contribuinte deixou de oferecer à tributação os rendimentos apurados na infração de omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários não comprovados e, por conseguinte, não efetuou o pagamento antecipado do imposto devido. Sendo assim, tais rendimentos não estavam sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º do CTN;

- que por outro lado, há que se assinalar que, ainda que a norma vigente determine um recolhimento de imposto antecipado, como ocorre nos casos de tributação mensal definitiva ou quando uma pessoa física recebe rendimentos de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior rendimentos que não tenham sido tributados na fonte naquele país (carnê-leão), com exceção da tributação mensal definitiva, a autoridade administrativa fica impedida de homologá-lo até o momento em que o contribuinte apresente sua declaração, faça as deduções pertinentes e apure o montante de imposto anual realmente devido, ou mesmo, não devido, que lhe dará o direito à devolução das quantia previamente recolhida;

- que o período lançado corresponde ao ano-calendário de 1997, então, o prazo decadencial terminará em 31/12/03. Considerando que a ciência do lançamento deu-se em 15/04/03, não há que se falar em decadência do direito de lançar o tributo, razão pela qual rejeita-se a preliminar de decadência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

- que o contribuinte não impugnou o mérito da exigência fiscal e, portanto, conforme previsto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada, razão pela qual mantém-se o imposto incidente sobre a infração de omissão de depósitos bancários de origem não comprovada.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, são as seguintes:

“Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1998

Ementa: DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR – No caso do imposto de renda, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, 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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (redação da Lei nº 9.532, de 1997).

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/07/03, conforme Termo constante às fls. 83, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (15/08/03), o recurso voluntário de fls. 90/94, instruído pelos documentos de fls. 95/103, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

Consta nos autos às fls. 95 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Argúi o suplicante preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1997, por entender que na data da ciência do lançamento já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador (31/12/97).

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, apoiado na tese de 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 em 31 de dezembro do ano calendário. Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1997, já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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 8.383/91, 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, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/02, para formalizar o crédito tributário discutido.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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 conseqüência, 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, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004156/2003-81
Acórdão nº. : 104-20.079

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 está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1997. Conforme se verifica dos autos, o contribuinte apresentou declaração de ajuste para o exercício de 1998. 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 o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls. 07/10, em 15/04/03, conforme consta às fls. 67, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário lançado.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 2004



NELSON MALLMANN