

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

Processo nº 10183.006379/2005-37
Recurso nº 177.843 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.623 – 2ª Turma Especial
Sessão de 8 de fevereiro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente EMMANUEL ALMEIDA DE FIGUEIREDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

O imposto de renda das pessoas físicas é tributo sujeito ao lançamento por homologação. Em assim sendo, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, como regra, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **ACOLHER a preliminar de decadência** suscitada pelo contribuinte, tendo a relatora sido seguida tão-somente no que diz respeito às conclusões de seu voto. A Conselheira Valéria Pestana Marques apresentará declaração de voto.

Valeria Pestana Marques - Presidente.

Lucia Reiko Sakae - Relator.

EDITADO EM: 15/03/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Locoselli Erichsen, Carlos Nogueira Nicacio, Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Sidney Ferro Barros e Valeria Pestana Marques.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1ª instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de fls. 65/75, que considerou procedente o lançamento relativo ao ano-calendário de 1.999, referente a:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA OU FÍSICA, DECORRENTES- DE TRABALHO COM VINCULO EMPREGATÍCIO. INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS DA FONTE PAGADORA PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÁ, CNPJ 03.533.064/0001-46, NO VALOR DE R\$ 61.952,50, OMITIDOS NA DECLARAÇÃO. ALTERAÇÃO DOS RENDIMENTOS DA FONTE PAGADORA INSTITUTO PREVIDÊNCIA ESTADO DE MATO GROSSO, CNPJ 03.021.771/0001-53, PARA R\$ 28.446,72, CONFORME DECLARADO EM DIRF PELA FONTE PAGADORA.

Na decisão de 1ª instância foi afastada a preliminar de decadência arguida em relação ao ano-calendário de 1.999, mantendo-se, ao final, o lançamento nos termos da ementa a seguir transcrita:

"DECADÊNCIA O prazo decadencial do lançamento de ofício é o previsto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar do primeiro dia seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DO ACESSO ÀS DIRFS. DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO Não há ofensa a ampla defesa e contraditório quando o contribuinte tem acesso a qualquer tempo às informações constantes em DIRF mediante pedido.

Não há prova de recusa da informação ao contribuinte. O contribuinte foi intimado para prestar esclarecimentos. O auto de infração contém informações sobre o total de rendimentos omitidos.

DA FASE LITIGIOSA Somente com a impugnação da exigência que se instaura a fase litigiosa do procedimento.

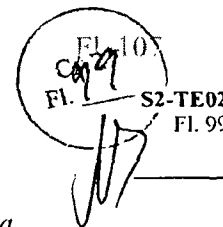
DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS QUE DEVEM SER INFORMADOS NA DIRPF São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado e não apenas os constantes nos comprovantes de rendimentos tributáveis e retenção na fonte emitidos pela Fonte Pagadora.

Não pode ser aplicado o parágrafo único do artigo 100 do CTN pois o contribuinte não agiu conforme normas complementares.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente.

DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO Não há violação ao princípio do não confisco no caso de aplicação de multa. A multa é proporcional à infração e ainda cabe redução.





DA MULTA DE OFÍCIO A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 09/02/2009, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 80

À vista da decisão, foi protocolizado, em 10/03/2009, recurso voluntário de fls. 83/94, no qual o pólo passivo questiona a decisão proferida.

Da peça recursal, pode-se resumir o pedido do contribuinte como:

"5.1. PRIMEIRAMENTE A REFORMA total da decisão de primeira instância Administrativa, com o reconhecimento da IMPROCEDÊNCIA do LANÇAMENTO e a conseqüente extinção do CRÉDITO TRIBUTÁRIO exigido.

5.2. PRELIMINARMENTE:

5.2.1. O reconhecimento da DECADÊNCIA dos tributos cujos fatos geradores ocorreram no ano de 1999, nos termos do art. 150, § 40 do C.T.N. (conforme item 2 supra);

5.3. NO MÉRITO:

5.3.1. Que sejam canceladas todas as multas, os juros de mora e as atualizações monetárias existentes no AUTO DE INFRAÇÃO, em respeito à boa fé do autuado e nos termos do art. 100, § Único do CTN, bem como reconhecida a ilegalidade da aplicação de Multa com efeitos confiscatórios (vide item 3);

5.3.2. Que ao final, seja reconhecido totalmente improcedente o Auto de Infração.

5.4. DA SUSTENTAÇÃO ORAL Que seja o Procurador da RECORRENTE intimado/notificado com antecedência da data do julgamento para que possa proceder à DEFESA através de SUSTENTAÇÃO ORAL e apresentação de MEMORIAIS perante este CONSELHO.

Sua INTIMAÇÃO deve ser efetuada na pessoa do Sr DARIUS CANAVARROS PALMA, no seguinte endereço: Av. Isaac Povoas, n. 1.331, I Sala 82, 8º andar, Ed. Milão, Cuiabá-MT, CEP: 78045-200."

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro LUCIA REIKO SAKAE, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e presentes, ainda, os demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão que manteve o lançamento por omissão de rendimentos.

Cabe inicialmente a análise da decadência arguida, por ser matéria de ordem pública, de caráter preliminar.

O instituto da decadência, regulando o direito de ação para constituição do Crédito Tributário pela Fazenda Pública no tempo, foi tratado no Código Tributário Nacional – CTN – de forma direta e indireta. De forma indireta, no artigo 150 e de forma direta no artigo 173 quando da definição do prazo para lançamento de ofício.

Diz-se, tratar de forma indireta da decadência, uma vez que o artigo 150 do CTN, cuidou, primordialmente, do lançamento por homologação, em seu *caput*, resultando em consequência, a decadência, como a seguir:

"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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Primeiramente, o artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN cuida da situação que caracterizaria o lançamento por homologação, mas observa-se *na parte final do caput*, a necessidade da autoridade administrativa tributária, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologar.

Deve-se entender, como atividade exercida pelo contribuinte que a Fazenda deva tomar conhecimento, os fatos da vida do contribuinte sujeitos à tributação, bem como as deduções admissíveis da base de cálculo por ele pleiteadas, à medida que o imposto exigido mensalmente é considerado mera antecipação e o valor do tributo definitivo só é determinado na declaração de ajuste anual.

Não basta, portanto, a mera antecipação do pagamento, uma vez que o legislador dispôs que a extinção do crédito se dava sob condição resolutória, exigindo em seu § 1º a homologação ao lançamento, como se ressalva. Ainda, o § 2º também ressalva que os atos



praticados pelo sujeito passivo, anteriormente à homologação, não influenciam na obrigação tributária, devendo apenas serem considerados na apuração do saldo porventura devidos:

“§ 1º o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”

Já o § 4º do artigo 150 seria a hipótese de homologação tácita, caso a autoridade administrativa não se pronunciasse no prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Nesta hipótese, mister se faz registrar fato de vital importância a ser observada nos procedimentos de fiscalização e nos Processos Administrativos Fiscais de constituição do crédito tributário, ou seja, a data de ciência do Termo de Intimação de Início de Fiscalização ou do Pedido de Esclarecimentos, quando for o caso.

Assim, caso iniciada a fiscalização dentro do prazo de 5 (cinco) anos do fato gerador, não ocorre a homologação tácita, tampouco a expressa, resultando na verificação do prazo decadencial estabelecido, de forma direta, para lançamento de ofício, pela aplicação do disposto no artigo 173, como *in 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.”

Há que se observar, ainda, em obediência aos princípios constitucionais esculpidos no artigo 37, que a fiscalização deve obedecer os ritos e prazos a que está subordinada. Nessa linha, intimado o contribuinte a prestar esclarecimentos ou a cumprir determinada exigência, deve manter o mesmo informado da continuidade dos trabalhos fiscais, quer seja através de algum termo ou por intermédio dos meios eletrônicos disponibilizados pela Administração para a devida ciência da prorrogação dos Mandados de Procedimentos Fiscais ou continuidade da fiscalização, como se segue:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.



§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Necessário se faz, portanto, observar, nos procedimentos da fiscalização, se houve a entrega da declaração tempestivamente, apresentando as informações pertinentes à autoridade fazendária, para que ela tome conhecimento das atividades do contribuinte e, na sequência, os prazos tanto de início da fiscalização, para se verificar, neste caso, se houve ou não a homologação tácita, assim como de ciência do lançamento de constituição do crédito tributário, para a observância final do prazo decadencial disciplinado pelo artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN, referente ao lançamento de ofício, bem como se o houve informação ao contribuinte durante o interregno dos trabalhos de apuração sobre a continuidade da fiscalização, tudo em observância aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência.

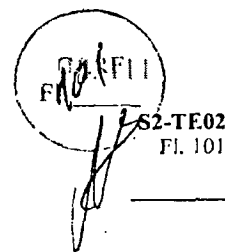
Analisando-se, então, a situação deste processo, referente ao ano-calendário de 1.999, verifica-se que o contribuinte apresentara sua declaração em 25/04/2000 (fls. 26/28) com resultado de imposto a pagar, que fora recolhido conforme DARF de fl. 29, ou seja, ficou sujeito à homologação tácita, caso a Fazenda Pública não se pronunciasse no período de 5 anos do fato gerador; assim contando-se 5 anos, a Fazenda deveria-se pronunciar até 31/12/2.004. Ora, apesar de constar o recebimento dos comprovantes de rendimentos em 20/12/2004, em resposta ao pedido de esclarecimentos, observa-se um hiato temporal (quase 11 meses) entre essa data e a ciência da autuação (14/11/2.005), o que contraria os dispositivos do Decreto nº 70.235/72 – Decreto nº 70.235/72 - PAF transcritos relativamente à continuidade da apuração fiscal.

Desta feita, resta decaído o direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Conclusão.

Ante o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de DECADÊNCIA arguida e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso interposto.


Lucia Reiko Sakae



Declaração de Voto

Conselheira Valéria Pestana Marques

Em que pese o bem articulado voto do proferido pela ilustre Conselheira Relatora, peço vênica, para dele discordar não quanto a sua conclusão, mas tão-somente no que concerne às razões adotadas para decidir.

Informo, ainda, que a presente declaração de voto está sendo também tomada pelos demais Conselheiros desta Turma Especial, os quais, como eu, votaram apenas pelas conclusões, fulcrados em fundamentos diversos aos declinados pela Relatora, como se verá a seguir.

Tomando-se a decadência como a perda do direito da Fazenda Pública lançar, por decurso de prazo, há que se considerar que a situação ora apresentada para apreciação é inconformismo do peticionário ante um Auto de Infração referente em parte ao ano-calendário de 1999, o qual foi regularmente cientificado-lhe em 14/11/2005.

Nesse diapasão, é de se fixar inicialmente qual seria o prazo para que a Fazenda Nacional possa exercer seu direito de constituir o lançamento do crédito tributário, sob pena de vê-lo decaído.

A resposta é: geralmente de 5 (cinco) anos.

Feito isso, é de se explicitar qual seria o termo de início para a contagem do interstício decadencial. Ou melhor, qual o critério de fixação do termo *a quo* da decadência.

Para tanto, necessária se faz a referência à definição da modalidade de lançamento em que se enquadra o tributo em lide: o imposto de renda devido pelas pessoas físicas - ou o IRPF.

Comunga esta relatora, pelas razões que passará a expor, do entendimento de que o IRPF se sujeita ao lançamento por homologação, conforme previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, abaixo transcrito:

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.

E por quê?

Haja vista que a legislação de regência do tributo em tela, conforme se pode observar pelo exame dos arts. 7º e 13 da Lei n.º 9.250, de 1995, a seguir reproduzidos, atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Art. 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal."

Art. 13.

(...)

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Ou seja, o art. 7º retro atribui às pessoas físicas o dever de apurar o imposto, o que conjugado com o art. 13, o qual estabelece a obrigação destas de efetuar o pagamento do saldo porventura verificado, dá ao lançamento do IRPF o contorno característico do lançamento por homologação.

Ressalte-se que, sob meu ponto de vista, a atribuição de uma modalidade de lançamento a determinado tributo é operação que deve ser feita *in abstracto*, ou seja, há de se analisar a disciplina jurídica contida na legislação atinente à instituição da exação.

Nessa esteira de raciocínio entendo que, salvo nos casos de comprovado dolo, fraude ou simulação, uma vez tomado determinado tributo como amoldado ao lançamento por homologação, não há que se ter sua natureza jurídica alterada em face de fatos concretos ocorridos em relação a cada obrigação em particular, tais como a inexistência de pagamento ou falta da tempestiva entrega da declaração de rendas.

Destarte, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para o IRPF seria a data da ocorrência de seu fato gerador, nos termos do § 4º do já mencionado art. 150 do CTN, *in verbis*:

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

E quando se tem ocorrido o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas?

Para responder tal questionamento, mister transcrever alguns dos mais significativos comandos legais relativos à evolução da tributação das pessoas físicas a partir do ano de 1988, a saber:

Lei n.º 7.713/1988

(...)

Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (grifos não originais)

(...)

Lei n.º 8.134/1990

Art. 1º - A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei. (grifos não originais)

Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11. (grifos não originais)

(...)

A inteligência da legislação supra me faz concluir que a Lei n.º 7.713/1988 instituiu para as pessoas físicas não só o fato gerador mensal relativamente aos rendimentos percebidos durante o ano-calendário, mas também passou a assim tributar os valores auferidos. Tanto que após sua edição foram as pessoas físicas obrigadas a apresentar uma declaração anual com apuração mensal do imposto de renda devido.

Todavia, com o advento da Lei n.º 8.134/1990, as verbas recebidas a partir do exercício financeiro de 1991, inclusive, passaram a ser tributadas “na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei”.

E qual foi principal modificação então introduzida? A criação da Declaração de Ajuste Anual, conforme preceitua o artigo 11 da precitada lei.

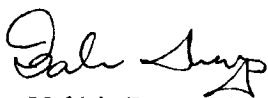
De toda sorte, “o imposto de renda das pessoas físicas continuou devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos”, de acordo com o artigo 2º da referida lei.

Ou melhor, a apuração dos rendimentos auferidos continuou a ser mensal. Anual passou a ser o reconhecimento de receitas e dos dispêndios, o ajuste da tributação dos resultados e a apresentação da declaração de rendas, tendo-se a partir de então para o IRPF um Fato Gerador Complexivo, que se completa em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Em face do exposto, é de se concluir que, no caso concreto, o fato gerador do imposto em questão teria se dado em 31 de dezembro do ano-calendário de 1999.

Nesse contexto, tem-se que o interessado tomou ciência do Auto de Infração questionado quando já havia se expirado o prazo decadencial relativo à declaração do exercício financeiro de 2000 (ano-calendário 1999), haja vista que a data limite do interstício decadencial ocorreu em 31/12/2004 e a regular ciência da exação contestada só se deu em 14/11/2005, conforme já dito anteriormente.

Isto posto, é de se acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 1999 suscitada pelo litigante, para DAR PROVIMENTO ao recurso interposto.



Valéria Pestana Marques