MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10240.001396/2003-94
Recurso nº	151.843 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-01.238 – 2ª Turma**
Sessão de	20 de outubro de 2010
Matéria	IRPF
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FRANCISCO SILVA CAVALCANTE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

IMPOSTO RENDA PESSOA FÍSICA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA NA FORMA DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência. A atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Francisco de Assis Oliveira Junior – Relator

Manoel Coelho Arruda Junior – Redator-Designado

EDITADO EM: 20 DEZ 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Arruda Coelho Júnior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em relação ao contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 809/819, para a exigência de imposto de renda pessoa física, anos-calendário 1998/1999.

A autoridade lançadora apurou diversos fatos geradores:

1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, com vínculo empregatício, nos anos-calendário de 1998 e 1999;

2) Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas mantidas em instituição financeira sem comprovação da origem dos recursos, nos anos-calendário de 1998 e 1999.

Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém consideraram o lançamento parcialmente procedente (fls. 918/949).

Por sua vez, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, proferiu o acórdão nº 106-15.903, que se encontra às fls. 990/1025, cujas ementas são as seguintes:

> *NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Estando presente os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há o que se falar em nulidade do lançamento. A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter direito a vista dos autos, • „ea interpor recursos administrativos, apresentar novas provas e solicitar diligência ou perícia. Constando nos anexos, parte integrante do auto de infração e dos quais o contribuinte teve ciência, todos os elementos necessários para a elaboração de impugnação e recurso voluntário, incabível o argumento de nulidade do lançamento por cerceamento do direito.*
>
> *QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Iniciado o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal pode, por expressa autorização legal, solicitar informações e documentos relativos a operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras.*
>
> *PERÍCIA. PROVA EMPRESTADA - Rejeita-se o pedido de perícia contábil por não ser o instrumento hábil para provar a origem dos recursos depositados.*
>
> *LANÇAMENTO DE OFICIO - A lei autoriza o lançamento de ofício, entre outras, nas hipóteses de falta de declaração de ajuste anual, declaração inexata e falta ou pagamento a menor de imposto. Na hipótese de declaração inexata, cabe ao Fisco apurar a base de cálculo do imposto de • acordo com as normas específicas para o lançamento de ofício.*

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento De acordo com o § 40 do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela • progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Após o advento • do Decreto — lei nº1.968/1982 (art. 70), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide. Reconhece-se a decadência do crédito tributário para os meses de janeiro a novembro de 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto â instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto -a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA - Comprovada a inexatidão das informações prestadas ao Fisco e o pagamento a menor do imposto, justifica a aplicação da multa sob o percentual de 75%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diversoda pelo de 1 °A, desde que previsto em lei.

A decisão por maioria deu provimento PARCIAL ao recurso para acolher a decadência do lançamento nos meses de janeiro a novembro de 1998.Vencidos os Conselheiros Luiz Antônio Pádua, Ana Neyle Olimpio Holanda e José Ribamar Barros Penha.

Intimado acerca da decisão proferida pelo acórdão, a Fazenda Nacional, interpôs, com fundamento no artigo 32, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e no artigo 5°, II,do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ambos aprovados pela Portaria MF nº. 55, de 1998, e vigentes à data de sua interposição , recurso especial às fls. 1028/1044, aduzindo, em apertada síntese, que o acórdão recorrido

diverge de decisões proferidas por outras câmaras em relação à preliminar de decadência no tocante à omissão de rendimentos pela caracterização de depósitos bancários com origem não comprovada. Nessa questão, a divergência refere-se à contagem do prazo que, de acordo com os paradigmas indicados aplica o inciso I do art. 173 do CTN.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do Despacho nº 106-228/2007 (fls. 1041/1044).

O contribuinte foi intimado e interpôs recurso especial às fls. 1055/1083, com o intuito de discutir as seguintes matérias:

a) Cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração;

b) Multa confiscatória;

c) Sigilo dos dados bancários;

d) Arbitramento de Lucro;

e) Erros apurados nos cálculos;

f) Juros de mora paradigma judicial;

g) Taxa Selic;

h) Negativa de realização de perícia.

Por meio do Despacho DDC106151843_413, foi negado seguimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O Recurso é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência entre decisões no âmbito deste Conselho, pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno, especificamente no tocante à matéria relacionada à decadência, razão pela qual conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A controvérsia refere-se à contagem do prazo decadencial em relação aos lançamentos decorrentes de omissão de rendimentos caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários. Indica o recorrente (Fazenda Nacional) a necessidade de aplicação ao lançamento do prazo estabelecido pelo inciso I do art. 173 do CTN.

Inicialmente, teço algumas considerações. Certo é que a obrigação principal no âmbito tributário surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente, conforme determina o § 1º do art. 113 do CTN.

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta e, além disso, regularmente constituído, somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos do CTN. Sua efetivação ou as respectivas garantias não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional (artigos 139 e 141 do CTN).

Prosseguindo, o crédito tributário deve ser constituído por meio do lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Ademais, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, caput e parágrafo, do CTN).

Conforme é do conhecimento deste colegiado, o art. 150 do CTN normatiza o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Esta, por sua vez, quando toma conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, deve homologá-lo expressamente realizando assim o lançamento.

Na hipótese de o prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150, cinco anos, transcorrer sem qualquer manifestação da autoridade administrativa, o lançamento considera-se tacitamente homologado, com a conseqüente extinção do crédito decorrente, ressalvadas a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, portanto, que o conjunto de atividades praticadas pelo contribuinte, especificamente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante eventualmente devido e a conseqüente antecipação do pagamento, quando for o caso, é essencial para a caracterização do lançamento por homologação. Acrescente-se que, em alguns casos, pode ocorrer, inclusive, que não haja qualquer pagamento a ser antecipado, contudo, a atividade será homologada, expressa ou tacitamente, conforme já mencionado.

Importante ressaltar que nessa modalidade de lançamento a participação da Fazenda Pública não é ativa, tendo em vista o papel definido pela lei à administração tributária limitar-se a homologar ou não a atividade praticada pelo contribuinte, este sim, encarregado de várias atribuições.

Em suma, de acordo com o que consta no caput do art. 150, o lançamento por homologação opera-se pelo ato da autoridade que toma conhecimento da atividade e expressamente a homologa ou, decorrido o prazo de cinco anos sem a manifestação da autoridade, considera-se homologado tacitamente.

Contudo, atente-se para a lição de Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 23) definindo homologação como o "ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídica já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão.". É dizer, homologa-se, mesmo que tacitamente, o procedimento que atenda os requisitos estabelecidos pela legislação.

Nesse sentido, na hipótese de a administração verificar a ocorrência de omissão ou inexatidão no montante do tributo devido e seu respectivo recolhimento, mesmo após o decurso do prazo para homologação tácita, o próprio Código Tributário determina que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício, dada a constatação de que o sujeito

passivo não cumpriu com um dos requisitos a saber: o recolhimento integral do montante do tributo devido, conforme estabelece o inciso V do art. 149 do CTN.

Para essa situação específica, nos casos em que a prática dos atos necessários à constituição do crédito tributário recai sobre a autoridade administrativa, ou seja, o lançamento de ofício, o CTN estabelece um limite de tempo equivalente a 5 anos, sob pena de extinguir o direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito. Tal prazo deve ser contado nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Deve-se atentar para o fato de o lançamento por homologação ter sido uma construção jurídica formulada pelos idealizadores do Código Tributário Nacional, a fim de dar suporte legal ao entendimento de que o lançamento deveria ser exigido em todas as situações, bem como elaborado por autoridade administrativa (art. 142). Por esta razão, o que se homologa é a atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve atender a todos os requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN.

No julgamento em tela, deve-se atentar para a distinção entre tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dada a condição de o sujeito passivo antecipar o pagamento, e lançamento de ofício, ato praticado pela administração decorrente do não atendimento de determinados requisitos pelo sujeito passivo.

É forçoso concluir, portanto, que, naqueles casos em que o Fisco é obrigado a agir de maneira ativa para constituir o crédito tributário, estar-se-á diante de um lançamento de ofício cujo prazo decadencial, isto é, o prazo para perda do direito de atuar, é regulado pelo inciso I do art. 173 do CTN.

No caso do Imposto de Renda, conforme já mencionado no acórdão recorrido, o fato gerador é complexivo e ocorre no dia último dia do ano-calendário em que o rendimento for recebido. Dessa forma, vindo a ocorrer lançamentos de ofício nessa espécie tributária, o termo inicial para a Fazenda Pública constituir os créditos que lhe são devidos é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

Não obstante ter conhecimento que meu entendimento é minoritário nesse colegiado, informo, para aqueles que entendem ser essencial para formação de sua convicção que, conforme consta no demonstrativo às fls. 436, houve recolhimento antecipado de imposto.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso da Fazenda Nacional para no mérito dar-lhe provimento.

Francisco Assis de Oliveira Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Designado

Não obstante os relevantes argumentos suscitados pelo Conselheiro Relator, peço vênia para divergir do entendimento exposto.

I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis:"

> *Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata *do lançamento* e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das *modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).*

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento[1], a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN[2], dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

---

[1] O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: **(i)** O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; **(ii)** O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, **(iii)** o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

[2] **Art. 147.** O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, preste à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de notificação de lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da notificação de lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN[3], ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o "de ofício", originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é "por declaração" ou "por homologação" e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento "complementar" em relação ao período de apuração ou a determinado fato gerador.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN[4], o sujeito passivo é quem identifica e determina a matéria tributável, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

---

[3] **Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

[4] **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.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento[5] do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada a Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física*[6]*, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento está perfeito e consumado, independentemente de pagamento. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído.* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução[7].

---

[5] Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

[6] Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

[7] Ver artigos 47 e 74, §§ 7° e 8° da Lei n° 9.430, de 1996

Art. 47 A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subseqüente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário.

O artigo 150 do CTN, abaixo transcrito e grifado por nós, deixa claro que o que se homologa é a atividade (autolançamento) e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

> *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**.*

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese em que o contribuinte, embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur,* conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção, não incidência e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei - (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso) -; ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente, existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta declaração de ajuste anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

---

que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1 602, de 14 11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74...

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10 833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29 12 2003, DOU 30 12.2003 - Ed. Extra)

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional[8] para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4°, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como pode ocorrer com o contribuinte produtor rural.*

A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem declaração de ajuste anual de imposto de renda. Não há como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses pois sequer a lei exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto. Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento" é expresso quando usa as expressões "*assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar** a **ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*". *Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.*

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nélson Mallmann, extraído do acórdão n° 104-20.071:

> *(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por*

[8] Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE – Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre 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 homologado 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 a 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 subseqüente, 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 subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(....)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

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 (ex.: imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). 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.

Nos fatos geradores complexivos, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário correspondente a este processo se encontra entre os tributos[9] cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação[10], encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, em novembro de 2006, a autoridade fiscal não poderia modificar os dados inerentes ao ano-calendário de 2000, razão pela qual andou bem o acórdão recorrido que reconheceu já estar decadente o direito da Fazenda Nacional.

---

[9] IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

[10] Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

> "A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação.... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, *parágrafo único*). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navaro Coelho, para quem "em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a 'lançamento por homologação', a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado." (In. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

ISTO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o voto.

Manoel Coelho Arruda Junior