

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

Processo nº 10280.004147/2004-65
Recurso nº 162.189 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.479 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2009
Matéria IRPF- Ex(s): 1999
Recorrente JOSÉ SANTANA DE SOUZA PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).
2. No caso dos autos, mesmo para aqueles que contam a decadência a partir da entrega da declaração de ajuste anual, cujo fundamento é que esta se constitui na atividade praticada pelo sujeito passivo, a exigência fiscal, quando do lançamento, também já se encontrava extinta pela decadência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA - INTIMAÇÃO DOS CO-TITULARES - REQUISITO ESSENCIAL

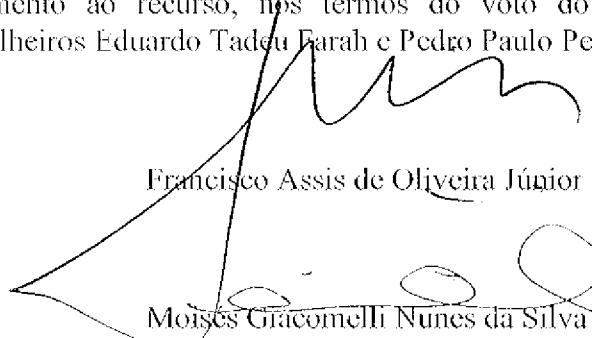
3. Em caso de conta conjunta em que os titulares não sejam dependentes entre si e apresentam em separado a declaração do imposto de renda, é obrigatória a intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos bancários.
4. Impossibilidade de atribuir, de ofício, os valores como sendo rendimentos exclusivos de um dos correntistas.
5. Ao atribuir a integralidade dos depósitos a um único correntista, sem que o outro tenha sido intimado, o auto de infração adotou base de cálculo diferente daquela estabelecida pela regra-matriz do § 6º, do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, razão pela qual, neste ponto, deve ser cancelado. (Inteligência do artigo 53 da Lei nº 9.784, de 1999). (Precedentes da

CSRE. Rec. 104-144 516 e 156 221 - acórdão 9202-00 319, julgado por unanimidade em 27-1--2009).

6. Recurso provido para cancelar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah e Pedro Paulo Pereira Barbosa.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

EDITADO EM: 9 0 JUL 2018

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Junior (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 62/73, notificado em 05/12/2004, o recorrente foi autuado em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não justificados, no ano-calendário de 1998.

A exigência deu-se com multa de 75%. A declaração de ajuste anual, entregue de forma simplificada, consta da fl. 19 dos autos, sendo que neste ano o fiscalizado não apurou imposto a pagar.

A exigência constituída com base nos depósitos bancários de origem não comprovada diz respeito aos valores creditados na conta nº 019-004438-5/001, da Agência 019, do Banco Bandeirantes, cujos extratos de fls. 20 a 41 demonstram pertencer ao recorrente e a Roseli Sampaio Pereira, que não figura como dependente do fiscalizado e tampouco apresenta declaração de imposto de renda em conjunto.

Não há nos autos prova da intimação da co-titular da conta bancária e os extratos de fls. 20 e seguintes demonstram que os valores foram integralmente atribuídos ao recorrente.

O acórdão de fls. 104 e seguintes julgou procedente o lançamento. Desta decisão o recorrente foi intimado em 16/02/07 (sexta-feira), véspera de feriado de Carnaval, razão pela qual, segundo o que se depreende do despacho da autoridade preparadora, o prazo somente começou a fluir na quarta-feira de cinzas (21/02), motivo pelo qual o recurso protocolizado em 21/03/07 foi considerado tempestivo.

Sustenta o recorrente que o lançamento deve ser cancelado em face da decadência.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Trata-se de exigência de crédito tributário relativo a fato gerador complexo, que se concretizou em 31/12/98, cuja notificação ocorreu no ano de 05/11/2004. Desta forma, mesmo para aqueles que contam a decadência a partir da entrega da declaração que se constitui na atividade praticada pelo sujeito passivo, quando do lançamento, conforme se demonstrará na segunda parte deste voto, o crédito já se encontrava extinto pela decadência.

Da lição do professor Paulo de Barros Carvalho, grifada por mim, se extrai o ensinamento de que:

“o procedimento administrativo que a lei prevê para a discussão de assuntos tributários é, em última análise, uma cadeia de atos e termos que se destina, primordialmente, a sucessivos controles de legalidade dos atos praticados pela Administração”¹

Partindo da constatação de que a exigência tributária de que trata este processo advém da constituição de crédito tributário a partir da presunção de que se constitui renda os valores creditados em conta bancária, antes de se falar em extinção do crédito pela decadência é necessário verificar a legalidade da própria constituição da exigência tributária. Assim, parto da redação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que contém a seguinte redação:

Art 42 Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

Do conteúdo da norma antes referida, que dá amparo à exigência, se depreende a lição de a presunção de omissão de rendimentos só se concretizará se observados dois requisitos essenciais, a saber:

- (a) intimação do(s) contribuinte(s) para comprovar a origem dos recursos;**
- (b) concessão de prazo adequado para que o contribuinte consiga apresentar a respectiva comprovação.**

Sem a observância dos requisitos acima transcritos o lançamento não é válido. Quando a conta corrente pertencer a mais de uma pessoa, em relação a todas elas se faz

¹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1999. 11ª Edição, pág. 282

necessária a intimação, sob pena de violação das disposições constantes no “caput” do artigo 42 e no parágrafo sexto, do citado artigo de lei, “in verbis”:

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, DOU 31.12.2002 - Ed. Extra)

Ao usar as expressões, “não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo” a norma deixa claro que se faz necessária a intimação de todos os titulares da conta para que comprovem a origem dos valores utilizados nessas operações. Somente na hipótese de, previamente intimados, os co-titulares da conta não comprovarem a origem dos recursos, é que o valor será imputado mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Nos casos de conta conjunta, não se pode debitar a um dos correntistas o valor integral ou parcial do montante depositado sem prévia intimação dos demais titulares da conta. Intimados os titulares da conta e não sendo possível a comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos ou receitas, nos termos do § 6º, do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser tributado mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares da citada conta.

No caso concreto não houve a intimação da co-titular da conta, razão pela qual é insubsistente a exigência do crédito tributário objeto de lançamento. Neste sentido destaco o seguinte precedente que sintetiza a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -
CONTA CONJUNTA**

1. *Em caso de conta conjunta em que os titulares não sejam dependentes entre si e apresentam em separado a declaração do imposto de renda, é obrigatória a intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos bancários.*
2. *Impossibilidade de atribuir, de ofício, os valores como sendo rendimentos exclusivos de um dos correntistas.*
3. *Ao atribuir a integralidade dos depósitos a um único correntista, sem que o outro tenha sido intimado, o auto de infração adotou base de cálculo diferente daquela estabelecida pela regra-matriz do § 6º, do artigo 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, razão pela qual, neste ponto, deve ser cancelado (Inteligência do artigo 53 da Lei nº 9.784, de 1999) (Rec 104-144.516).*



Para o caso de não ser este o entendimento do colegiado, o crédito tributário, quando do lançamento, com base nos fundamentos expostos na segunda parte deste voto, também já estaria extinto pela decadência.

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 lançamento², 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 CTN³, 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.

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

² 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.

³ 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, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

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 CTN⁴, 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.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁵, o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável 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.

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.

⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determinar;

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;

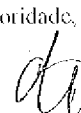
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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.

⁵ 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.



1 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 pagamento⁶ 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 Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁷, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. 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 inserção em dívida ativa e execução⁸.

⁶ 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.

⁷ 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 inserção em dívida ativa, com posterior execução.

⁸ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 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 subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que foi 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)

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁹, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O pagamento do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

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 que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

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 de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção 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.

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

§ 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)

⁹ 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.



lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional¹⁰ 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, § 4º, 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. 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 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. Como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses em que sequer se 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 nº 104-20 071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não 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,

¹⁰ 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 - numero sequencial: 00881 - pag. 114)

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 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

(...)

Ic) 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 (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, como é o caso deste processo, 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 tributos¹¹ 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 simulação¹², encontra

¹¹ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros

¹² 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 protair 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 Navarro 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 *Eliminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª ed. Dialética, 2002, p. 16)

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.

Assim, considerando que a notificação do lançamento deu-se em data posterior ao prazo de cinco anos, contados tanto da data do fato gerador da obrigação tributária, quanto da entrega da declaração de ajuste anual, há que se concluir, que quando do lançamento, a alegado crédito já se encontrava extinto pela decadência.

ISSO POSTO, quer pelos fundamentos expostos na primeira parte deste voto, quer pelos fundamentos relacionados à decadência, dou provimento ao recurso para votar pela extinção do crédito tributário.

É o voto.


Moisés Gracomelli Nunes da Silva



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CÂMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10280.004147/2004-65 ✓

Recurso nº: 162.189 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2201-00.479 ✓

Brasília/DF, 30 JUL 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional