



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

**Processo n°** 10320.003341/2005-91  
**Recurso n°** 155.779 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.506  
**Sessão de** 08 de outubro de 2008  
**Recorrente** NELSON JOSÉ NAGEM FROTA  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001

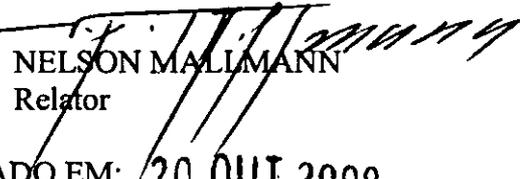
**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NELSON JOSÉ NAGEM FROTA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não acolhia a decadência.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Presidente

  
NELSON MALLMANN  
Relator

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD. *gll*

## Relatório

NELSON JOSÉ NAGEM FROTA contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 034.964.063-72 com domicílio fiscal no Município de Santa Inês, Estado do Maranhão, na BR 222, Km 367, s/nº – Distrito Rural de Igarapé do Meio, jurisdicionado a DRF em São Luis - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 190/207, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 213/242.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 15/12/05, Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 06/10), com ciência através de AR em 02/01/06 (fls. 158), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.879.021,87 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Relatório da Ação Fiscal (fls. 148/151). Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório da Ação Fiscal de fls. 149/151, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, o fiscalizado apresentou os comprovantes de rendimentos das fontes pagadoras do ano de 2000, conforme documentos anexos (fls. 45/47) e, quanto aos documentos realmente solicitados no termo, limitou-se a dizer que estava informado que no processo movido pela Justiça Federal de quebra de sigilo bancário estavam contidas todas as informações bancárias;

- que tendo em vista a escusa do fiscalizado de apresentar os documentos solicitados, a ação fiscal se limitou a analisar os documentos bancários encaminhados à Receita pela Justiça Federal;

- que ao examinarmos tais documentos, constatamos a existência de movimentação financeira acima de R\$ 3,5 milhões de reais, incompatível com os rendimentos tributáveis declarados pelo fiscalizado que foi de R\$ 52.067,00. Mesmo o somatório dos rendimentos não-tributáveis (R\$ 40.000,00), dos tributados exclusivamente na fonte (R\$ 20.968,75) e das receitas brutas declaradas da atividade rural do fiscalizado (R\$ 53.155,00) não

justifica tal movimentação financeira, como se observa na Declaração de Ajuste Anual, exercício de 2001, ano-calendário de 2000 (fls. 13/16);

- que o fiscalizado levou 19 dias, quase todo o prazo dado, para solicitar dilatação do prazo. Depois de prorrogado, gastou mais 29 dias para informar que não possuía os documentos capazes de comprovar a origem dos recursos utilizados nos créditos/depósitos em suas contas correntes. Visto a decadência iminente, é de se perguntar por que o fiscalizado levou todo esse tempo (48 dias) para informar o que já sabia desde que intimado.

Em sua peça impugnatória de fls. 161/182, apresentada, tempestivamente, em 01/02/06, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto à nulidade de sucessivas prorrogações – ofensa ao princípio constitucional da motivação, é de se dizer que no bojo do processo administrativo em epígrafe é possível identificar sucessivas prorrogações do mandado de procedimento fiscal (vide fls. 05, 48, 50, 125 e 127), o que acabou por transformar esse procedimento – que deveria durar apenas sessenta dias – em verdadeira devassa nas informações fiscais e bancárias do contribuinte, demorando dez meses;

- que, quanto à nulidade da autuação – necessidade de notificação pessoal ao próprio devedor, é de se dizer que desde a cientificação do Termo de Início de Fiscalização até o Termo de Encerramento e Auto de Infração, passando pelos Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, todas as cientificações foram dadas a pessoas outras que não o contribuinte, ora autuado;

- que, quanto à fixação do prazo inicial de fiscalização superior a 60 dias, é de se dizer que consoante dispõe o artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235, de 1972, o procedimento fiscal tem início com ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária e valerão pelo prazo de sessenta dias;

- que, quanto à decadência do crédito tributário – cientificação do contribuinte após o decurso de 5 anos da ocorrência do fato gerador -, é de se dizer que referindo-se o crédito tributário em discussão a Imposto de Renda Pessoa Física, do ano-calendário de 2000, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN – já que o IRPF é sujeito a lançamento por homologação – o prazo decadencial para constituição do crédito encerrou-se no último dia de 2005, pois decorridos cinco anos;

- que, quanto à lavratura do auto de infração fora do prazo de validade da prorrogação do mandado de procedimento fiscal, é de se dizer que não obstante a decadência do crédito tributário, considerando-se (apenas por hipótese) que a lavratura do auto de infração tenha ocorrido em 15 de dezembro de 2005, como consta de seu corpo, ainda assim esse ato deu-se eivado de vício, o que o torna nulo;

- que, quanto ao mérito, é de se dizer que não há qualquer correlação necessária entre depósitos bancários e rendimentos omitidos. Nem sempre o volume de depósitos injustificados leva a rendimentos omitido correlato. No tocante às pessoas físicas, não há correlação lógica direta e segura entre depósitos bancários e omissão de rendimentos. A movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda, pois depósito

bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial;

- que resta claro, portanto, a indevida cobrança do imposto sobre a alegação de omissão de rendimentos, bem como pela base de cálculo a que foi arbitrada. Consoante razões de fato e de direito aduzidas, os depósitos bancários não comprovados não se prestam à presunção de rendimentos para o impugnante.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o contribuinte alega em sua impugnação que na data da ciência do presente lançamento já estaria alcançado pela decadência o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000;

- que a norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 2000, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/2001. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/2001, sendo 01/01/2002 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2006 o termo final;

- que como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 02/01/2006, fls. 158, deve ser indeferida a preliminar de decadência do direito de lançar crédito tributário relativo aos fatos geradores do ano-calendário de 2000;

- que a defesa alega, ainda, que o Auto de Infração é nulo, pois não foi notificado pessoalmente acerca do Termo de Início de Fiscalização, dos Termos de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal, do Auto de Infração e do Termo de Encerramento, uma vez que estes foram recebidos por terceiros não autorizados a fazê-lo, fato que se depreende das assinaturas apostas nos Avisos de Recebimento - AR;

- que é de se observar que, em se tratando de intimação por correspondência, não é necessário que o contribuinte receba pessoalmente o documento, desde que este seja entregue no endereço correto, como foi o caso. Assim, considera-se notificado o interessado nas datas das entregas dos referidos documentos nos seus domicílios, mediante AR, ainda que estivesse ausente e não tenha recebido pessoalmente a correspondência;

- que a defesa argúi, por fim, em preliminar, que o Auto de Infração é nulo, pelos seguintes motivos:

· a legislação tributária (artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235, de 1972) delimitou em sessenta dias o prazo para efetivação de procedimentos fiscais, sendo que eventuais modificações desse prazo devem ser devidamente motivadas, o que não ocorreu;

- o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF já de pronto determinou a duração do procedimento fiscal em 120 dias e o Fisco não externou os motivos que ensejaram as prorrogações realizadas, uma vez que a ação fiscal se estendeu por vários meses;
- não teve ciência da última prorrogação sequer por AR recebido por terceiros, donde se conclui que o termo final da ação fiscal foi o dia 13/12/2005. No entanto, a autoridade fiscal somente lavrou o Auto de Infração em 15/12/2005.
- que, de acordo com a legislação de regência, o prazo de sessenta dias pode ser prorrogável, sucessivamente por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, não se cogitando da necessidade de exposição de motivos ao contribuinte para continuidade da ação fiscal, haja vista que o Fisco existe para apurar a regularidade das obrigações fiscais de todo e qualquer contribuinte, pessoa física ou jurídica, no interesse da Fazenda Nacional;
- que a atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária;
- que com relação à alegação de que não teve ciência da última prorrogação sequer por AR recebido por terceiros, tem-se que a partir da edição da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, o MPF passou a ser prorrogado mediante registro eletrônico sem a necessidade de se dar ciência ao sujeito passivo sobre o fato. O conhecimento da prorrogação do MPF pelo contribuinte ocorre por iniciativa deste, mediante acesso à página da SRF na “Internet”, com a utilização do código de acesso do procedimento fiscal, ou quando da prática de algum ato de ofício pela autoridade fiscal, oportunidade na qual é fornecido o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF;
- que, no mérito, a defesa alega, em síntese, que os depósitos registrados como de origem não comprovada não podem ser considerados como renda percebida pelo contribuinte, que movimentação bancária não é fato gerador do imposto de renda e que a fiscalização efetuou o presente lançamento tendo por base mera presunção de omissão de rendimentos. Aduz, ainda, que a autoridade fiscal deveria aprofundar as investigações, especialmente quanto à verificação de nexos causais entre as supostas receitas omitidas e eventual acréscimo patrimonial e não apenas presumir a omissão dos rendimentos, sem, contudo, nada provar;
- que a vista da Lei nº 8.021, de 1990, os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte;
- que, entretanto, a partir de 1997 o assunto em tela passou a ser disciplinado de forma diferente daquela prevista na Lei nº 8.021, de 1990: foi promulgada a Lei nº 9.430, de 1996, que nos arts. 42 e 88, XVIII, com a alteração do art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, aplicam-se a fatos geradores futuros ou pendentes ocorridos a partir de 01/01/1997;

- que, no presente caso, o contribuinte ao ser intimado a comprovar, no prazo de vinte dias, os depósitos efetuados nas instituições financeiras Banco Bradesco S.A., Banco do Brasil S.A., Banco da Amazônia S.A. e Banco Rural S.A, relacionados na planilha de fls. 130/136, limitou-se, primeiramente a requerer prorrogação de prazo para prestar os esclarecimentos necessários, o que lhe foi concedido (30 dias, e posteriormente, esgotados os prazos, a informar que os recibos de depósitos aptos a comprovar a origem dos depósitos efetuados, bem como, os documentos relacionados a sua movimentação bancária no ano-calendário de 2000, encontravam-se acautelados pela Justiça Federal, estando-lhe indisponíveis;

- que causa estranheza tal posicionamento por parte do contribuinte, uma vez que ninguém mais interessado que ele a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes, a fim de liberar-se de quaisquer infrações que poderiam vir a pesar sobre ele junto ao Fisco Federal. Ademais, é certo que os advogados do impugnante têm acesso aos autos do processo judicial, podendo inclusive peticionar ao juiz a reprodução de cópias do mesmo.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

*“Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2000*

*EMENTA: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPOSITOS BANCÁRIOS.*

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO.*

*O fato de não terem sido fornecidas informações relativas à última prorrogação de MPF não tem o condão de invalidar o procedimento fiscal, visto que essas estavam disponíveis para consulta pelo contribuinte, via Internet.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2000*

*DECADÊNCIA.*

*O lançamento de tributo é procedimento exclusivo da autoridade administrativa. Tratando-se de lançamento de ofício o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*SENTENÇAS JUDICIAIS E DECISÕES ADMINISTRATIVAS.  
EFEITOS.*

*As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2000*

*NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. VALIDADE.*

*Considera-se perfeita a notificação por aviso postal se o Aviso de Recebimento foi entregue corretamente no endereço do contribuinte, não importando se o recibo foi assinado por terceiros.*

*Lançamento Procedente."*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/10/06, conforme Termo constante às fls. 209/210 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (17/11/06), o recurso voluntário de fls. 213/242, instruído com os documentos de fls. 243/271, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro, NELSON MALLMANN, Relator

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

A discussão recursal se prende as preliminares de nulidade do lançamento e decadência, no mérito a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Da análise dos autos, verifica-se, que no aspecto da omissão de rendimentos a fiscalização entendeu que o suplicante não logrou comprovar, por meio do necessário lastro documental hábil e idôneo, a origem dos depósitos bancários que transitaram em contas bancárias de sua titularidade.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes, pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância, onde, em síntese, renova as argumentações apresentadas na fase inicial de sua defesa.

No caso dos autos, se faz necessário ressaltar, inicialmente, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, de que quando se tratar de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário observar, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, deixo de analisar as demais preliminares em razão da decisão da preliminar de decadência levantada pelo contribuinte sob o argumento de que sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário lançado (2000), baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado que é relativo ao exercício de 2001, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (02/01/06), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto à decadência estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-

se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de 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 subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.<sup>1</sup>

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão "considera-se homologado o lançamento", na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150,

<sup>1</sup> SAKAKIHARA, 1999, p. 584

referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

**A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido:** Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

**B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido:** Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

**C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido:** Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

*"IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão n° : CSRF/04-00.125.*

*DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar*

*o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603."*

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

*"Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos."*

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SÍLVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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.”*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

*“b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o prazo de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.”*

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude

(fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2001, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2000, vencendo-se em 31/12/2005, e a ciência do lançamento se deu em 02/01/2006, a mais de 5(cinco) anos contados do fato gerador. Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de outubro de 2008.

  
NELSON MALLMANN