



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

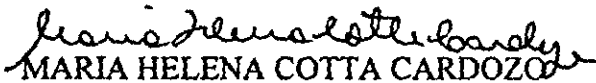
Processo n°	10380.012404/2005-95
Recurso n°	154.309 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão n°	104-22.465
Sessão de	24 de maio de 2007
Recorrente	ALESSANDRO VACIS
Recorrida	1ª TURMADRJ-FORTALEZA/CE

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.

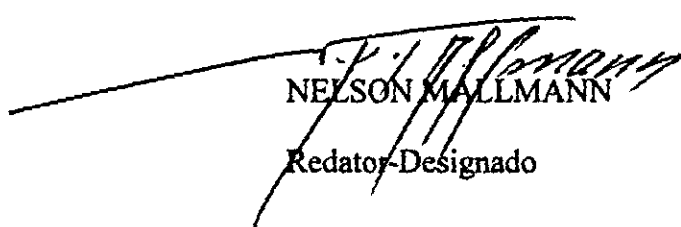
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto ALESSANDRO VACIS.

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 (Relator), que rejeitava a preliminar de decadência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


NELSON MALLMANN

Redator-Designado

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloisa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol.

Relatório

Contra ALESSANDRO VACIS foi lavrado o auto de infração de fls. 04/08 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R\$ 111.368,06, acrescido de multa de ofício de R\$ 167.052,09 e juros de mora, calculados até 30/11/2005, de R\$ 90.642,46.

Infração

A infração apurada pela Fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), fls. 05/06, foi a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Impugnação

O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 56/65 com as alegações a seguir resumidas.

Argúi, inicialmente, a decadência do direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento para exigir o crédito tributário em questão, cujo termo inicial seria a data do fato gerador, conforme art. 150, § 4º do CTN. Aduz que o recebimento do Auto de Infração somente se deu no dia 04 de janeiro de 2006, data em que o impugnante teve ciência do mesmo; que a Fiscalização, na tentativa de deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I do CTN, qualificou da multa, numa suposição de dolo.

Contesta a autuação ainda por falta de prova do objeto da pretensão fiscal e por violação à garantia constitucional de que trata o inciso LXIII da Constituição Federal ao exigir que o contribuinte produzisse provas contra si mesmo. Argumenta que a garantia do direito ao contraditório e à ampla defesa implica em que tanto no âmbito penal como no administrativo, tem-se o direito de não cooperar com a própria incriminação, Direito esse *“que não se resume ao simples silêncio, mas se estende, até mesmo, à prestação de declarações falsas”*. Entretanto, prossegue, sua omissão deliberada em prestar as informações solicitadas, *“culminou, todavia, com a exacerbação da multa de 150% sobre a pretensa infração, que se mostra desproporcional e abusiva sobre todos os pontos de vista, portanto, igualmente impugnada”*.

Acrescenta que, segundo se extrai dos próprios documentos que instruíram o auto, vê-se que do Laudo nº 867/2005-INC, os dados do material examinado sobre as *“transferências eletrônicas inerentes às contas mantidas no Merchants Bank de Nova Iorque-NY”*, as cópias reprográficas de documentos bancários e cadastrais, mostram que os nomes e cargos ali apontados nas transferências e correspondências são os dos Srs. José Joca Bayma e Antônio Eduardo Joca Bayma e as correspondências liberadas do sigilo, por sua vez, deram nomes como o de Pompeu Maia (Imatur Câmbio e Turismo Ltda) e que não aparece o seu nome. E, assim, desconhece como se inferiu o seu nome uma vez que nunca procedeu a qualquer transferência de divisas para fora do País que pudesse caracterizar *“evasão”*, sobretudo quando tais transferências exibem, no Laudo sob análise, nomes completamente diferentes do seu, como os já referidos.

Anota que o caráter indiciário da base probatória cabal calcada em arquivos magnéticos fica sempre sujeita à análise física dos depósitos ou lançamentos indicados como feitos pelo impugnante e que os arquivos magnéticos constituem meros indícios, não provas definitivas capazes de sustentar um lançamento tributário, a menos que haja concordância expressa do sujeito passivo, que os impugna, como pretendeu a autoridade fiscal com as intimações visando a informações para a sua auto-incriminação.

Argumenta que a manipulação havida com o seu nome é uma presunção e mostra-se inteiramente descabida, sobretudo quando inexiste qualquer ligação que o vincule diretamente àquelas operações.

Diz que o crédito tributário exigido destoa da realidade, uma vez que os capitais que aportou para investimento em sua empresa, quando aqui chegou, há já bastante tempo, obedeceram aos trâmites legais, internalizados via Banco Central do Brasil. Argumenta que o ônus da prova é de quem alega e, pelos elementos de prova trazidos aos autos do processo administrativo pelo auditor-fiscal e constantes do Auto de Infração, não configuram a prova de que os depósitos foram feitos pelo impugnante, ou ainda, ter mandado fazer qualquer transferência em moeda estrangeira para Nova Iorque, sem origem comprovada, sobretudo quando os nomes que constam dos documentos apresentados na informação do Merchants Bank são completamente diferentes do seu.

Contesta a multa qualificada. Aduz que a fraude como elemento essencial do tipo do crime pressupõe uma vontade livre e consciente, inteiramente afastada, *in casu*, não podendo qualificar a suposta infração com a multa agravada, pois o Auto de Infração reporta-se a “evidências” e presunções, intimando, por isso, o impugnante para que prestem informações contra si mesmo e que não se pode imputar ao impugnante tal multa a título de um dolo não provado.

Invoca doutrina e jurisprudência.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ-FORTALEZA/CE julgou procedente em parte o lançamento para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, com base, em síntese, nas considerações a seguir resumidas.

Quanto à decadência, rejeitou a preliminar, por entender que o art. 150, § 4º somente se aplica aos casos em que o contribuinte, antecipando-se ao Fisco, apura e recolhe o imposto devido; que no caso de omissão de rendimentos, deve-se observar a regra do art. 149, V do CTN que determina o lançamento de ofício ou mesmo a revisão de ofício do lançamento, e, neste caso, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, hipótese em que o lançamento teria sido cientificado ao sujeito passivo quando ainda vivo o direito da Fazenda Nacional.

Quando ao mérito, rejeita a alegação de que o contribuinte não estaria obrigado a produzir prova contra si mesmo, e acentua que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 estabelece uma presunção legal *juris tantum*, o que transfere para o contribuinte o ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários. Assim, o Fisco, ao intimar o contribuinte a comprovar a origem dos depósitos bancários não estava forçando-o a se auto-incriminar, mas dando-lhe a oportunidade de comprovar a origem dos depósitos bancários, o que evitaria o lançamento.

Quanto às alegações de que não há provas que o vinculem às remessas de recursos para o exterior, diz a Turma Julgadora de Primeira Instância que tal alegação não se coaduna com os elementos constantes dos autos. Menciona os documentos de fls. 45/46 segundo os quais seu nome figura em ordens de pagamento.

Sobre a validade dos dados colhidos em sistemas magnéticos, ressalta a segurança e confiabilidade desses sistemas, atestados por Laudo Técnico Especializado que, conseqüentemente, assegura a confiabilidade desses dados.

Quanto à multa, como antes referido, esta foi desqualificada.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000

Ementa: Omissão de Rendimentos. Depósitos bancários de origem não comprovada.

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.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Multa Qualificada.

Só se aplica a multa qualificada quando fique comprovado o evidente intuito de fraude por ação ou omissão dolosa do contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: 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.

Lançamento Procedente em Parte.

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância em 02/08/2006 (fls. 93), o contribuinte apresentou, em 28/08/2006, o recurso de fls. 94/101 no qual reproduz, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

A primeira matéria a ser examinada é a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. A questão diz respeito ao termo inicial de contagem desse prazo. Sustenta o Contribuinte que este se rege pelo art. 150, § 4º do CTN e a decisão de primeira instância concluiu que, em se tratando de omissão de rendimento, rege-se pela regra do art. 173, I do CTN.

Estou ciente de que a primeira tese é a vencedora neste Colegiado. Todavia, com a devida vênia dos que a perfilham, dela divirjo.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello *"é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão"* (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto realizado pelo contribuinte será confirmado pela homologação.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, inicialmente, cumpre deixar assentado que a alegação de que o atendimento às intimações do Fisco implicaria em auto-incriminação e que, portanto, o Contribuinte teria o direito de manter-se em silêncio, não merece acolhida.



O contribuinte tenta trazer para o Direito Tributário princípios aplicados ao Direito Penal, mas tal transposição é absolutamente indevida. A informação sobre as atividades econômicas dos Contribuintes para fins de verificação da incidência tributária é um dever expressamente previsto em lei, nem nada se assemelhando à confissão prática de infrações penais.

Entretanto, ainda que assim não fosse, as intimações, neste caso, não exigiam do contribuinte nenhuma informação que pudesse lhe trazer prejuízo em matéria tributária, mas, ao contrário, só poderiam evitar a aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Isto é, informar a origem dos recursos aportados nas contas bancárias teria duas consequências possíveis: não se formalizar a exigência de imposto, se a origem dos depósitos não demonstrar fato sujeito à tributação, ou exigí-lo com base na legislação específica.

É evidente que, no caso de recursos de origem ilícita, o que é mencionado aqui apenas para argumentar, a identificação dessa origem poderia incriminar o declarante. Todavia, a presunção legal referida no art. 42 visa, entre outras coisas, exatamente, alcançar esses recursos cuja origem o contribuinte não quer por qualquer razão revelar, presumindo tratar-se de rendimentos tributáveis subtraídos ao crivo da tributação.

O fato é que, em se tratando de depósitos bancários ou créditos de titularidade do contribuinte e este não comprovando a origem dos recursos utilizados nessas operações, quando regularmente intimado, é lícito ao Fisco exigir o imposto calculado com base nesses créditos, sob a presunção de que estes tiveram origem em rendimentos tributáveis não oferecidos à tributação.

O Recorrente, entretanto, nega que os créditos objeto do lançamento são seus. Diz que não há nos autos elementos que os vinculem a esses valores.

Compulsando os autos, entretanto, verifica-se que o lançamento teve por base ordens de remessa referidas em Laudo de Exame Econômico-Financeiro de nº 624/05-INC elaborado por peritos criminais federais, onde consta o nome do recorrente associado a remessa de recursos para conta no exterior. Portanto, ao contrário do que afirma o recorrente, há sim prova nos autos de tais remessas.

Também não procede a alegação de que créditos apurados em registros eletrônicos são meros indícios e não provas da existência dos depósitos. Modernamente, as operações financeiras são registradas sempre por meio eletrônico, de modo que as informações sobre essas operações sempre terão origem nesse tipo de registro. Aliás, como se sabe, as operações bancárias de transferências de créditos são realizadas pelo simples registro de débitos e créditos pelas instituições financeiras, sem a necessária movimentação efetiva de dinheiro em espécie.

Portanto, a efetividade da operação só pode ser demonstrada pelos extratos desses registros eletrônicos de dados, os quais, como ressaltado na decisão recorrida, tiveram sua confiabilidade atestada por laudos especializados.

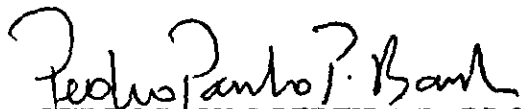
Entendo, assim, comprovada a titularidade dos recursos remetidos para depósito em conta no exterior e não tendo o contribuinte comprovado a origem desses depósitos, é legítima a pretensão do Fisco.

Conclusão



Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Entende o nobre relator que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Entende, ainda, quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173 do CTN. Ou seja, entende que se o contribuinte apresentou a declaração referente ao exercício questionado esse deveria ser o termo inicial de contagem do prazo decadencial e que só se completaria a partir de 30/04/06, entendendo assim que não ocorreu o prazo decadencial já que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 04/01/06.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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 completivos 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 completivo 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 complexo) 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 à medida 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.

É de se observar, ainda, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, 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.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/05, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:



Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);



III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissivo na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o

tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo 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, refuto, também, 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 mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de 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, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

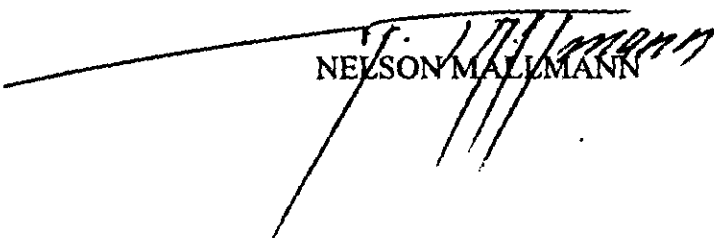
É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 2000. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 04/01/06, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

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.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2007


NELSON MALLEMAN