



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Recurso nº. : 144.725
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : JOSÉ OZIEL ARAÚJO CAVALCANTE
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº. : 104-20.909

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -
Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente 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 JOSÉ OZIEL ARAÚJO CAVALCANTE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDZO
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 SET 2005

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

Processo nº. : 10410.000998/2004-14

Acórdão nº. : 104-20.909

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14

Acórdão nº. : 104-20.909

Recurso nº. : 144.725

Recorrente : JOSÉ OZIEL ARAÚJO CAVALCANTE

R E L A T Ó R I O

JOSÉ OZIEL ARAÚJO CAVALCANTE, contribuinte inscrito no CPF sob o n.º 066.316.494-04, residente e domiciliado na cidade de Palmeira dos Índios, Estado de Alagoas, à Avenida Sete de Setembro, nº 881 - Bairro São Cristóvão, jurisdicionado a DRF em Maceió - AL, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 125/150, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 154/175.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/03/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 03/08, com ciência através de AR em 02/04/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.806.496,94 (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 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

operações. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 88/122, apresentada, tempestivamente, em 28/04/04, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubstancial o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a presente ação fiscal tem origem na Lei Complementar nº 105, de 2001 e no Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamentou o art. 6º da aludida Lei Complementar, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, ou seja, que trata da quebra do sigilo bancário do contribuinte, independentemente de autorização judicial, e na Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º, do art. 11, da Lei nº 9.311, de 1996;

- que a Lei nº 9.311, de 1996, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para outro fim que não fosse o de lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal;

- que ainda que a Lei nº 10.174, de 2001, pudesse ser aplicada a fatos ocorridos antes de sua vigência, o lançamento tributário em testilha não pode ser mantido. É que, o discurso do § 5º, do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, é inequivocavelmente dirigido ao fisco, sendo dele o ônus de comprovar se os depósitos e investimentos em questão pertencem a terceiros. Assim, a presunção de omissão de rendimentos contida no caput do aludido artigo, está irremediavelmente comprometida, posto que, sem a prova de tais recursos não pertencem à terceiro, o lançamento de ofício não pode ser realizado contra o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

titular da conta bancária, o que faz atual toda a jurisprudência administrativa construída antes da aludida Lei nº 9.430, de 1996;

- que o lançamento com base nos extratos bancários, como é o caso desse auto de infração, não pode prosperar, porque, a uma, o autuante não estabeleceu qualquer nexo entre o valor de cada um dos depósitos e o fato que represente a omissão de rendimentos, a duas, a presunção legal não está estribada em experiência anterior, não sendo possível estabelecer uma correlação direta entre os depósitos e a omissão de rendimentos tributáveis;

- que se trata o impugnante de um pequeno agricultor de lavoura de subsistência, que nos períodos impróprios para exploração agrícola, dedica-se à atividade de comprador de grãos, especialmente de café, para indústria torrefadoras da região agreste de Alagoas e Pernambuco. No ano-base de 1998, realizou várias operações de compra e venda de café em grãos para algumas empresas torrefadoras de café da região, dentre elas a Café Ouro Verde Ltda., sediada no município de Garanhuns - Pernambuco.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, decide julgar procedente o lançamento mantendo na íntegra o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de ajuste, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, momento em que podem ser-lhes exigida a documentação comprobatória. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao fisco buscá-los nas instituições

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

onde se deram as transações. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes, por lei. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte de nem mesmo apresentar a declaração de ajuste, alegando o sigilo e a privacidade de suas transações;

- que se observe ainda que, assim como os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. O mero repasse dos dados à Receita Federal pelo banco não infringe este dever. A transferência destas informações a terceiros é que significaria a quebra do sigilo. Em um procedimento administrativo-fiscal somente têm acesso às informações auditadas os agentes do fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, permanece intocado;

- que cabe esclarecer que o disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição. Isso porque a matéria atinente à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada pelo art. 144, e parágrafos, do CTN;

- que o § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu caput, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas;

- que quanto à alegação de que o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e o art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, seriam inconstitucionais, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou a ilegitimidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário. O órgão administrativo não é o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

foro apropriado para discussões dessa natureza, salvo nos casos autorizados por disposições legais, regulamentares ou normativas, baixadas por autoridade superior competente;

- que, no mérito, tem-se que a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece presunção legal de omissão de receita ou de rendimento, que tem como efeito a inversão do ônus da prova o qual, assim, deixa de ser do fisco para recair sobre a contribuinte;

- que em sua defesa, o contribuinte alega, tomando por base o § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que, "sem a prova de que os recursos não pertencem à terceiro, o lançamento de ofício não pode ser realizado contra o titular da conta bancária, o que torna atual toda a jurisprudência administrativa construída antes da vigência da Lei nº 9.430, de 1996";

- que a simples alegação do contribuinte, na fase impugnatória, de que os recursos pertenceriam a empresas adquirentes de grãos de café, e que ele teria sido mero intermediário das negociações, não pode ser aceita, porque desprovida de qualquer comprovação documental que lhe dê suporte, conforme exigido pela legislação citada.

- que a ocorrência do fato gerador decorre, no presente caso, da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi devidamente comprovada pelo contribuinte, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o feito fiscal. Como se vê, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o ora impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de renda por presunção legal, pois, como já exposto anteriormente, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova.

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

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. 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, que não pode ser substituída por alegações de cunho genérico.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

A determinação dos rendimentos omitidos, tomando por base depósitos bancários de origem não comprovada, somente pode ser efetuada em relação a terceiro quando restar comprovado pelo Fisco que os valores creditados na conta de depósitos ou de investimento lhe pertencem, sendo incabível a aplicação dessa regra quando ausente no processo qualquer indício de que o titular de fato da conta bancária não seja o contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: SIGILO BANCÁRIO

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos,

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

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

livros e registros de instituições financeiras e de entidades e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

**LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.
INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI.**

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, disciplinam o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da constitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo tribunal Federal acerca da constitucionalidade da lei que esteja em litígio e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal nesse sentido. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

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

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/10/04, conforme Termo constante às fls. 151/153, o recorrente interpôs, tempestivamente (18/11/04), o recurso voluntário de fls. 154/175, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 176/192 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

V O T O

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.

Da análise dos autos do processo se verifica que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão da requisição pela autoridade administrativa dos extratos bancários às instituições financeiras, através da análise destes a fiscalização apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimada, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

Da leitura das peças processuais constatei que o crédito tributário constituído se refere ao ano-calendário de 1998 e a ciência do Auto de Infração se deu em 02/04/04. Diante da atual jurisprudência formada nesta Quarta Câmara, entendo que se faz necessário, em preliminar, examinar qual é o prazo que a Fazenda Nacional tem para constituir o crédito tributário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

Nunca é demais ressaltar, 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.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à decadência de tributos regidos pelo lançamento por homologação, em razão do entendimento da maioria do colegiado desta Câmara de que sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente 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.

Desta forma, cumpre, levantar de ofício a preliminar de decadência para o exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda pessoa física há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do encerramento do ano-calendário - 31/12) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Quanto a preliminar de decadência fico com a corrente que entende 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 relativo ao exercício de 1999, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

(02/04//04), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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.

É de se observar, 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 complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se 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 complexivo, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, 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 31/12/03, 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 imponível, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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, tomado 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 extingu-se após cinco (cinco) anos, contados:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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 à 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à 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, tomado 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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.

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 n.º 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.

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

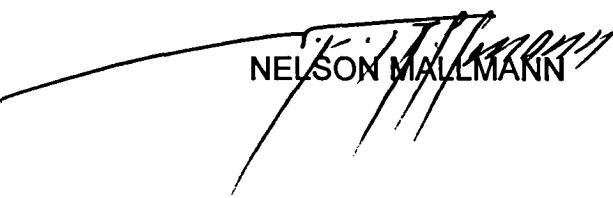
Processo nº. : 10410.000998/2004-14
Acórdão nº. : 104-20.909

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 conseqüência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 02/04/04, conforme consta às fls. 87, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

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 do lançamento cancelando a exigência fiscal.

Sala das Sessões - DF, 11 de agosto de 2005



NELSON MALLMANN