



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

Processo n° 10508.000741/2004-75
Recurso n° 155.608 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.326
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente WALDIR ALVES DOS REIS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

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 WALDIR ALVES DOS REIS.

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. O Conselheiro Antonio Lopo Martinez declarou-se impedido.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e PEDRO ANAN JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD.

peul

Relatório

WALDIR ALVES DOS REIS contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 310.585.078-34 com domicílio fiscal na cidade de Ilhéus, Estado da Bahia, a Praça José Marcelino, nº 14, sala 412 Ed. Cidade de Ilhéus - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Ilhéus - BA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 284/289, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Salvador - BA, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 292/298.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 29/12/04, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 227/231), com ciência considerada em 30/12/04 (data da Declaração de Recusa (fls. 238/239)), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 156.071,57 (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 entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos (conta-corrente) ou de investimento (poupança), mantidas nas instituições financeiras Banco do Brasil S/A, BANEB S/A (incorporado pelo Banco Bradesco S/A) Banco BBV (incorporado pelo Banco Bradesco S/A), Banco ABN AMRO REAL S/A, Caixa Econômica Federal e HSBC Bank Brasil S/A, 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 Fiscal, que se constitui parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999; artigo 5º § 4º da Lei Complementar nº 105, de 2001 e artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 208/226, entre outros, os seguintes aspectos:

- que as verificações e lançamentos promovidos no presente trabalho limitaram-se ao ano-calendário de 1998, haja vista, notadamente, a exigüidade de tempo entre a assunção deste Mandado por esta Auditora (25/08/2004) e o tempo final de contagem do prazo decadencial para a espécie tributária (31/12/2004), tratado pelo artigo 173 do CTN, e, sobretudo, pela complexidade das operações bancárias efetuadas pelo contribuinte;

- que de posse dos extratos e demais documentos bancários, seja daqueles entregues pelas instituições financeiras em atendimento às RMFs, seja daqueles apresentados pelo próprio contribuinte, procedemos à sua análise, particularizando, como dissemos anteriormente, o ano de 1998, e excluindo os lançamentos decorrentes de rendimentos/resgates de poupança, resgates de aplicações financeiras, devoluções de cheques, estornos e operações similares. Feitas as devidas exclusões, remanesceram depósitos/créditos em contas-correntes e

poupanças, caracterizadas como entradas de recursos de origem desconhecida, no montante de R\$ 320.087,08, conforme demonstrativo de fls. 168/169. Conhecido o montante, procedemos, em obediência ao que prevê o inciso II do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações da Lei nº 9.481, de 1997, à seleção e exame dos créditos/depósitos de valores inferiores a R\$ 12.000,00, verificando que o somatório de tais lançamentos, dentro do ano-calendário de 1998, totalizou R\$ 89.206,10;

- que em 23/11/2004, lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 117/2004 (fls. 173/174), solicitando ao contribuinte a comprovação, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, da origem dos recursos aplicados aos depósitos/créditos bancários, de valores, então, iguais ou superiores a R\$ 500,00, no montante de R\$ 307.919,42. Os referidos depósitos/créditos foram ordenados por instituição financeira e por ordem cronológica dos lançamentos, resultando em planilha que seguiu anexa ao referido Termo de Intimação;

- que à exceção de alguns poucos documentos, que serão identificados e detalhados ao longo deste trabalho, verifica-se que o contribuinte, invariavelmente, ignora o disposto pelo caput do supracitado artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, argumenta/esclarece sobre as origens dos recursos ingressados em suas contas bancárias, porém não apresenta quaisquer documentos hábeis e idôneos a comprová-los. Registre-se que, sequer, um “comprovante de depósitos” foi apresentado pelo contribuinte para lastrear seus depósitos, efetuados ao longo de um ano inteiro, quer daqueles em dinheiro, quer daqueles em cheques;

- que o contribuinte não cuida de segregar e, assim, demonstrar/comprovar a origem de recursos individualizadamente, lançamento por lançamento, em suas contas bancárias; ao contrario, indica/nomeia um “grupo/conjunto de possíveis origens de recursos”, no mais das vezes, como dito anteriormente, sem respaldo em documentação, cujo somatório de valores, entende, corresponder, ou até mesmo superar, à soma dos lançamentos bancários no mês;

- que assim a partir do expurgo em relação aos depósitos/créditos, cujas origens de recursos logrou o contribuinte comprovar, tratamos de segregar os depósitos/créditos remanescentes, caracterizados como rendimentos omitidos, por mês em que recebidos, em cumprimento ao que determina o § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como forma de submetê-los à tributação na Declaração de Ajuste Anual, conforme tabela progressiva vigente à época da efetivação dos créditos pelas instituições financeiras.

Em sua peça impugnatória de fls. 244/269, apresentada, tempestivamente, em 31/01/05, o autuado se indis põe 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 preliminarmente argui a extinção do pretense crédito tributário, por decurso de prazo (decadência). Com efeito, o prazo fatal de 5(cinco) anos para a Fazenda Publica constitua o crédito tributário, tem inicio no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com seu término no último dia do quinto subsequente, a teor do que dispõe o art. 173, I, do CTN;

- que com efeito o exercício que se pretende cobrar pretensão crédito tributário diz respeito ao ano de 1999 e, por via de consequência a teor do que dispõe o artigo 173 do CTN, o prazo teve início no dia 1º de janeiro de 2000, com termo decadencial até o dia 31 de dezembro de 2004;

- que o impugnante foi notificado da lavratura do Auto de Infração, apenas no dia 06 de janeiro de 2005, conforme testifica o Termo de Entrega de Documentos, ou seja, fora do período quinquenal fixado no mencionado art. 173, I, do CTN e, por via de consequência, o pretensão crédito tributário esbarrou-se às portas da decadência;

- que, com efeito, dos fatos narrados nas referidas certidões em cotejo com o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como se vislumbrar a hipótese de recusa, porquanto quando das diligências realizadas no dia 29 de dezembro de 2004, o ora impugnante não se encontrava nesta cidade em razão de viagem de recreio, não obstante ter constituído procurador para representá-lo no processo, Sr. João Abreu Filho, como se verifica às fls. 175 dos autos do processo fiscal;

- que as decisões de primeira e de segunda instância do Poder Judiciário vem reconhecendo de forma reiterada que a simples movimentação bancária, evidenciada com a análise de extratos bancários, não vem a se inserir no conceito de “renda” ou “proventos de qualquer natureza”, posto que “indícios de renda” não podem ser considerados e tratados como sinônimo de renda para fins de tributação;

- que a partir da Lei nº 9.430, de 1996, portanto, pode-se admitir um abrandamento no entendimento anterior do Conselho de Contribuintes, segundo o qual o Fisco teria de associar cada depósito a um fato específico que consubstanciasse omissão de rendimentos ou omissão de receitas. Esse abrandamento significa que o Fisco pode fazer esse mesmo lançamento com base nos depósitos bancários associados a outros indícios de omissão de rendimentos, sem ter de associá-los a cada um dos depósitos individualmente, desde que o somatório de todos esses indícios consubstancie acervo probatório suficiente para gerar uma presunção relativa e assim inverter o ônus da prova em desfavor do contribuinte. Isso porque a presunção criada, nesse caso. Não decorrerá simplesmente dos depósitos, nem imporá ao contribuinte o ônus da prova impossível;

- que esclarece o autuado que seus rendimentos totalizaram R\$ 247.097,59, já considerando o saldo negativo, e os depósitos apresentados, em muitas vezes, são poupados de depositados em datas e meses posteriores, acarretando a falsa ilusão que são rendimentos outros, fora dos declarados. Esclarece ainda, que os depósitos “reconhecidos” somam o valor de R\$ 189.538,19, e, mesmo assim, alguns deles são “depósitos de depósitos”. Todavia, os valores informados pelo contribuinte são bem maiores dos depósitos em si. Essa movimentação (jogo de retirar de um banco e colocar em outro) tem o objetivo precípuo de conseguir “saldo médio bancário”. Verifica-se nos extratos, de todos os meses, que há transferência de valores de uma conta para outra (através de DOC), cheques emitidos, ordem de pagamentos, saques idem, etc., tudo de uma conta bancária de um banco para outro, ratificando o que o contribuinte afirma em sua defesa, da existência dessa movimentação efetivamente realizada;

- que, por cautela, caso as alegações aqui expendidas não venham a ser consideradas, com a extinção do imposto cobrado, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim, existe excesso de cobrança por não excluir da incidência a origem de vários

recursos comprovados, o que se fez na presente defesa, como também as parcelas não tributáveis, além dos percentuais aplicados para fins de apuração de multa e juros de mora.

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

- que o auto de infração foi lavrado em 29/12/2004, e não em 31/12/2004, como afirma o impugnante. Os fatos narrados no termo de declaração de recusa de recebimento de intimação (fls. 238) demonstram claramente que o contribuinte tomou medidas para evitar o recebimento do auto de infração. As suas alegações não conseguem justificar porque os dois responsáveis pelo recebimento das correspondências nos seus endereços receberam a mesma instrução para recusarem correspondências oficiais com AR. Não explica também por que em seu endereço residencial e no seu próprio escritório haveria sido confundido com o seu falecido irmão, e isto no dia seguinte àquele em que fora procurado nestes endereços pelos auditores. O procurador que o impugnante menciona fora constituído com poderes limitados, que não incluíam o recebimento de intimações (fls. 175). Os funcionários do contribuinte são considerados seus prepostos, podendo receber intimações, nos termos do citado art. 23. No presente caso sequer figuram como representantes do contribuinte, mas sim como testemunhas das providências tomadas pelo contribuinte para evitar a intimação;

- que conclui-se que foi regular a lavratura do termo de recusa de recebimento de intimação em 31/12/04, superando-se a preliminar argüida. Nesta data ainda não estava extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento;

- que de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- que a hipótese de aplicação da presunção legal foi cumprida no momento em que o contribuinte deixou de comprovar a origem dos depósitos. A norma que estabelece esta presunção cria o procedimento que deve ser observado durante a fase inquisitorial do lançamento: o contribuinte, regularmente intimado, deve comprovar a origem dos depósitos. Não o fazendo, os depósitos são considerados rendimentos tributáveis, sujeitando-se ao imposto no lançamento de ofício;

- que a multa de lançamento de ofício está prevista nos dispositivos legais citados no auto de infração. A aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora está prevista nas Leis nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º. Os argumentos que questionam a justiça ou validade das normas legais não podem ser apreciados na esfera administrativa, por se tratar de prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

A ementa que consubstancia a decisão de Primeira Instância é a seguinte:

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

Ano-calendário: 1998

DEPOSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o responsável, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/10/06, conforme Termo constante às fls. 290/291 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (24/11/06), o recurso voluntário de fls. 292/298, instruído com o documento de fls. 299/301, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, 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 neste colegiado se prende a preliminar de decadência do exercício lançado (1999) e, 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 total 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, argúi, em preliminar, a decadência do exercício lançado e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os depósitos bancários em razão dos comprovantes apresentados antes do julgamento em Primeira Instância.

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.

Assim sendo, indiscutivelmente, neste processo, independentemente da data da ciência ser da Declaração de Recusa (30/12/2004) ou do Termo de Entrega de Documentos (06/01/2005), ocorreu à decadência, relativo ao ano-calendário de 1998, 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 1999, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (30/12/04), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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 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.

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 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 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 subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, 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 "autolançamento") 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.¹

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 pôde 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, 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 interéssante 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.

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

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 - TRIBUTO 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 nº : 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 a 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.”

Entretanto, se faz 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. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do CTN.

No que tange à fraude, merece transcrição a 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" (SILVIO 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 a 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 31/12/1998, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 1999, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1998, vencendo-se em 31/12/2003, na melhor forma possível de contagem a favor da Fazenda Nacional, o lançamento se deu em 30/12/2004, assim não há como não se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

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 26 de junho de 2008.



NELSON MALLMANN