



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Recurso nº. : 144.824
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : ALCIONE BASTOS ALVES
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA
Sessão de : 10 de novembro de 2005
Acórdão nº : 104-21.156

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 ALCIONE BASTOS ALVES.

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

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDozo
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 SET 2006

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Recurso nº. : 144.824
Recorrente : ALCIONE BASTOS ALVES

R E L A T Ó R I O

Alcione Bastos Alves recorre do v. acórdão prolatado às fls. 154 a 164, pela 3ª Turma da DRJ de Salvador/BA que julgou procedente ação fiscal, consubstanciada no auto de infração de fls. 6/8, lavrado em 27.01.2003, com ciência em 30/01/2003, por intermédio de AR acostado às fls. 108, tirado de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 1997, exercício 1998, decorrente de omissão de rendimentos, referente a fatos não conhecidos por ocasião de lançamento anterior, devidamente autorizada a reabertura da ação fiscal, em torno de variação patrimonial a descoberto, face ao excesso de dispêndios de recursos mensais não respaldado por rendimentos declarados. Registre-se que o auto de infração anterior está acostado às fls. 18/24, reporta-se aos anos-calendário 1996 e 1997, lavrado e com ciência em 13/03/2001, processo de nº 10580.001523/2001-32. O lançamento funda-se no disposto nos arts. 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei de nº 7.713/88; 1º e 2º, da Lei de nº 8.134/90; 3º e 11 da Lei de nº 9.250/95. O acórdão está sumariado nestes termos:

"Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1998

Ementa: Preliminar de Decadência

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados da entrega da declaração de rendimentos ou, na falta desta, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Demonstrado que o crédito tributário foi constituído dentro do quinquênio, contado a partir da entrega da declaração ocorrida no exercício correspondente, não há que se falar em decadência.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: NULIDADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: Omissão de Rendimentos.

Reflete omissão de rendimentos o excesso de dispêndios sobre recursos mensais, quando não forem justificados por rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte.

Lançamento Procedente." (fls. 154/5).

A contribuinte recorre para este Conselho de Contribuintes avivando que "os fatos objeto da autuação ocorreram no ano-calendário 1997 e não 1998, como está sinalizado".

Em suas razões acostadas às fls. 170/192 ressalta que a decisão recorrida não se sustenta pelo fato de que insiste a "DRJ de Salvador em contar o prazo decadencial para lançamento de crédito relativo ao imposto de renda das pessoas físicas – IRPF, segundo os critérios aplicáveis apenas aos tributos cujo lançamento ocorre por declaração 5(cinco) anos contados da entrega da declaração de rendimentos ou, na falta desta, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando já é pacífico neste Egrégio Conselho que se trata de lançamento por homologação, com contagem do prazo de cinco anos a partir do fato gerador", razão pela qual entende deve ser a decisão reformada.

Inicialmente rememora a trajetória legislativa do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil até o advento da Lei nº 7.713/88, sustentando que "resta cristalino como água pura da montanha que o lançamento do IRPF, desde 1985, com a Lei nº 7.450/85, atualmente com a Lei nº 7.713/88 é lançamento da modalidade por homologação", apoiado em jurisprudência deste Conselho.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

No caso, o ano-calendário de 1997, composto de doze períodos mensais, foi alcançado pela decadência em dezembro de 2002, ou seja, "para os fatos geradores ocorridos em junho, julho e novembro de 1997, decaiu o direito de lançamento de ofício em dezembro de 2002". Argumenta que as alterações da Lei de nº 8.383/91 no tocante a sistemática de deduções para 31 de dezembro é mero informe de ajuste a ser realizado na Declaração de Ajuste Anual.

Anota que no caso não há hipótese de agravamento de multa, nos termos do disposto no art. 957, II, do RIR/99, assim não há possibilidade de ampliação do prazo decadencial.

Aponta nulidade do auto por falta de autorização válida para reexame de período-base já fiscalizado. Entende que o voto condutor não examinou a questão em toda a sua extensão. Anota que a legislação, que rege a questão, dispõe que a competência é exclusiva do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal (art. 906 do RIR/99) por força do disposto no art. 13, III, da Lei de nº 9.784/99. Aduz que na ausência dos procedimentos determinados o auto de infração está viciado, vício esse insanável, nos termos da doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, o que redunda na impossibilidade de convalidação do ato. Traz a colação jurisprudência deste Conselho neste sentido.

De outro lado, aponta nulidade do auto de infração em decorrência da não observação das determinações posta em torno do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Argumenta, em síntese, não ser possível acolher o entendimento de que o MPF não vincula as autoridades administrativas.

No mérito, afirma o caráter de unidade do fato gerador do imposto de renda. Ressalta a impossibilidade de fracionamento do fato gerador, apoiado em lição de Geraldo Ataliba.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Insurge contra a atipicidade da prova indiciária. Afirma que o fundamento legal que autoriza a presunção (art. 42, da Lei 9.430/96) não se aplica para o caso.

Alega que não foi observado o fato da existência de conta conjunta. Registra que "todas eram contas mantidas em conjunto com segundo correntista, conforme provas já constante dos autos". Claro assim a não observância do disposto no § 6º, do art. 42, da Lei de nº 9.430/96 (alteração introduzida pela Lei 10.637/2002, art. 58) o que dá ensejo a anulação do auto de infração. Traz a colação julgado neste sentido.

Contrapõe a aplicação do disposto no art. 6º, da Lei de nº 8.021/90, vez que não foram observados os seus requisitos. Ressalta que o dispositivo citado "não foi revogado, perdurando a sua validade e vigência". Colaciona julgados neste sentido.

Por fim, sustenta não ser possível aceitar a desconsideração da declaração retificadora apresentada em 19.7.99, vez que apresentada espontaneamente "antes de iniciado qualquer procedimento de lançamento de ofício, referente ao ano-calendário de 1995".

Diante do exposto requer a reforma do acórdão guerreado para que o auto de infração seja julgado improcedente em face da ocorrência da decadência.

Caso não acolhida a decadência, seja anulado o auto de infração, face à ausência de autorização válida pra reexame de ano-calendário anteriormente fiscalizado.

Se superada requer seja decretada a nulidade em decorrência de o auto de infração ter sido lavrado sem válido MPF.

Se não acolhida nenhuma das nulidades requer seja reformada a decisão para que a exigência fiscal seja julgada improcedente vez que não foi respeitado o princípio

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

da incindibilidade do fato gerador do IRPF “que é fato gerador uno, mormente complexivo e continuado”.

Caso superada a questão requer a improcedência do auto de infração vez não caracterizada a presunção legal, tampouco observado o fato de que se trata de conta conjunta e de que foi apresentada retificadora em 19.7.1999.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo.

A questão posta, inicialmente, para exame deste colegiado gira em torno de apontada decadência do lançamento efetuado, em face de reabertura de fiscalização devidamente autorizada que redundou na lavratura do auto de infração de fls. 6/8.

Cabe avivar que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física ocorre sempre em 31 de dezembro, independente de se adentrar na velha discussão doutrinal ao redor de lançamento por homologação, declaração ou misto. É o denominado fato gerador complexo, ou seja, formado ao longo do ano-calendário compreendendo todos os fatos ocorridos naquele período abrangido pela incidência, ou seja, no ano-calendário. Não há se falar em fato gerador mensal, independente de haver antecipação, obrigatoriedade de recolhimento, porque os fatos são verificados, mês a mês, para que seja possível configurar a ocorrência ou não do fato gerador em 31 de dezembro.

No caso, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1997, somente em 1998 poderia ter sido lançado o imposto e, assim, a contagem do prazo, em princípio, iniciaria-se a partir de 1º de janeiro de 1998, decaindo o direito em 31/12/2002.

Contudo a questão não está pacificada alguns, como a relatora, entendem que o prazo só começa a fluir a partir da data da oportuna entrega da declaração de ajuste, pois tão só a partir de então a Fazenda Nacional tem ciência dos fatos, só a partir de então

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

poderá efetuar o lançamento, mesmo prazo concedido para a recorrente retificar a declaração apresentada.

Precisa é a lição de Alberto Xavier ao desvelar a natureza jurídica das declarações de ciência a delinear seus efeitos:

"As declarações dos contribuintes revestem a natureza de declarações de ciência, que têm por fim levar ao conhecimento da Administração fiscal fatos relevantes para o objeto do procedimento sejam eles constitutivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária".

Trata-se mais especificamente de declarações de ciência qualificada, pois elas se reportam não apenas à materialidade dos fatos, mas também a sua qualificação jurídica.

Da pura declaração de ciência há que distinguir certos atos jurídicos voluntários, praticados no contexto documental da declaração, mas que desta são juridicamente autônomos: é o caso, por exemplo, da manifestação de vontade de optar por um ou outro regime tributário (como o lucro presumido) ou por um outro tipo de incentivo fiscal. Trata-se de atos voluntários, incluídos no conteúdo 'dispositivo' da declaração – como se lhe refere Rafaello LUPI – e que obedecem a regime jurídico separado.

Tendo por objeto fatos atinentes a direitos e deveres indisponíveis, por força do princípio da legalidade tributação, a declaração do contribuinte jamais poderia ter o significado de ato de vontade que envolvesse uma disposição da sua situação jurídica, mediante aceitação, confissão ou renúncia, como sustentou Pugliese.

Como bem observou Rubens Gomes de Sousa – seguindo a lição de Vanoni – 'a função de tais atos consiste em atribuir à outra parte a disponibilidade de uma prova plena, a ser usada no interesse pessoal da pessoa a quem aproveita, enquanto a finalidade da declaração não é a de atribuir ao fisco a disponibilidade de uma prova plena a ser utilizada pelo fisco no seu interesse como parte, mas ao contrário, a de fornecer à autoridade fiscal os elementos necessários ao desempenho de uma atividade administrativa, cujo objetivo, por sua vez, não é pura e simples defesa do interesse do Fisco, mas a atuação da vontade abstrata da lei no caso concreto.'

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Versando a declaração sobre fatos indisponíveis cuja investigação se subordina ao princípio da verdade material, pode ser ela modificada, por iniciativa do contribuinte, com vista à sua retificação(Berichtigung)."

(.....)

No que concerne à retificação por iniciativa do Fisco, o § 2º do art. 147 do Código Tributário Nacional estabelece que 'os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela'. Trata-se aqui da figura da revisão da declaração, como pressuposto do lançamento de ofício e não da revisão de um lançamento anteriormente realizado. A retificação da declaração pode ser favorável ao contribuinte, caso em que será considerada no lançamento que vier a ser efetuado, ou desfavorável, caso em que servirá de fundamento à realização do lançamento de ofício, com fundamento no inciso IV do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ao contrário da retificação da declaração, por iniciativa do contribuinte, que é uma faculdade deste, a retificação de ofício é dever funcional do Fisco sempre que constate um erro – e isto seja ele favorável ou desfavorável ao contribuinte, pois a função da retificação é a de uma aplicação objetiva da lei".(Do Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário – Xavier, Alberto, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, págs. 184/188).

Dai irradia-se que tão só após a apresentação da declaração é que a autoridade fiscal possui os elementos necessários para efetuar o lançamento, ou seja, a constituição do lançamento, nos termos do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Compulsando os autos verifica-se que a entrega da Declaração de Ajuste Anual, exercício 1998, ano-calendário 1997, ocorreu em 30/04/1998 (fls. 13) daí o prazo final para o lançamento é 30/04/2003. Esclareça que a ciência do auto de infração ocorreu em 30.01.2003(fls. 108), portanto lançamento oportunamente constituído.

Patente a não ocorrência da decadência.

Isto, posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso para não acolher a apontada decadência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Registre, por fim, que as demais questões postas no recurso não foram objeto de exame em decorrência de a maioria do colegiado, ter acolhido a decadência.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Entende a nobre relatora que o lançamento de imposto de renda pessoa física é por regime de declaração. Sendo assim, a contagem do prazo decadencial, a princípio, é de cinco anos a contar da data prevista para a entrega da Declaração de Ajuste Anual. Verifica-se que a entrega da Declaração de Ajuste Anual, exercício de 1998, ano-calendário de 1997, ocorreu em 30/04/1998 (fls. 13) daí o prazo final para o lançamento é 30/04/2003, sendo a ciência em 30/01/2003 (fls. 108), o lançamento foi oportunamente constituído.

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

Consta dos autos, que a recorrente argui preliminar de decadência, sustentando a tese de que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, caput e § 4º do CTN.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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.

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 complexivo 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 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. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 1998, ano-calendário de 1997, 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 31/12/02, 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 omissso na entrega da declaração de rendimentos).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

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 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.

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 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 1997. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1997, começou, então, a fluir em 31/12/97, exaurindo-se em 31/12/02, tendo tornado ciência do lançamento, em 30/01/03, conforme consta às fls. 108, 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.

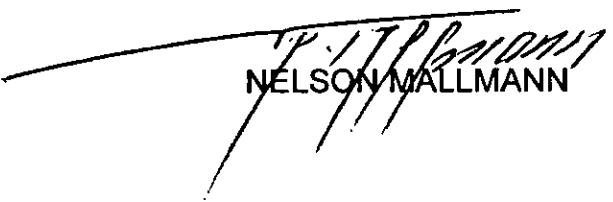
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.000634/2003-93
Acórdão nº. : 104-21.156

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.

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

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005



NELSON MALLMANN