

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

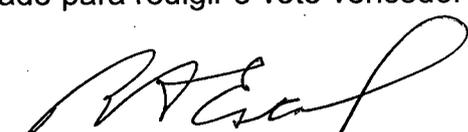
Processo nº : 10680.003575/97-96
Recurso nº : 131.695
Matéria : IRPF – Ex(s): 1992
Recorrente : ALFREDO MACHADO PIRES
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 13 de agosto de 2003
Acórdão nº : 104-19.478

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO – CONTRIBUINTE OMISSO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, sendo irrelevante o fato do contribuinte não ter apresentado a Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário em questão.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALFREDO MACHADO PIRES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Alberto Zouvi (Suplente convocado) e Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.



REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



NELSON MALLMANN
REDATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram, ainda, do processo julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e MEIGAN SACK RODRIGUES. Defendeu o contribuinte o Dr. Afonso Célio Bretas de Vasconcelos, OAB/MG nº 73.150.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478
Recurso nº : 131.695
Recorrente : ALFREDO MACHADO PIRES

RELATÓRIO

Em procedimento de ofício levado a efeito em relação a Alfredo Machado Pires, contribuinte sob a jurisdição fiscal da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG, foram verificadas as seguintes infrações:

I – Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, consubstanciado na titularidade de recursos aplicados no mercado de renda variável, nos meses de janeiro e fevereiro de 1991, exercício 1992.

II – Omissão de ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável em operações realizadas em bolsa de valores, através da MILBANCO CCV S.A, nos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 1991, exercício 1992.

O contribuinte apresentou impugnação alegando que:

1- O lançamento é ilegal e inconstitucional, por quanto estribado em meras presunções, agravadas pelo fato de ter-se operado com evidente quebra do sigilo bancário, em ofensa a Constituição e legislação infraconstitucional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

2 – Ocorreu decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pois o auto de infração é datado de 13/05/97. No presente processo trata-se de tributação sobre ganhos de capital obtidos em bolsa. Assim sendo, ter-se-iam esgotados os cinco anos de que trata o art. 150 § 4º, do CTN, já que os respectivos fatos geradores reportam-se a períodos vencidos, não mais passíveis a legitimação das exigências ora contestadas.

Desta forma, patente a circunstância de que a espécie não se conforma ao comando do art. 173, inciso I do CTN.

3 – Os créditos tributários no ano de 1991 não devem ser atualizadas pela TR e/ou TRD, sob pena de ilegalidade.

Menciona jurisprudência a corroborar seu entendimento.

4 – Falece licitude do fisco, ao pretender aplicar como indexador da obrigação tributária no ano de 1992, a UFIR criada pela Lei nº 8383/91, que segundo seu entendimento passa a ter vigência em 1993 que o D.O.U circulou somente em 1992, Aduz que não houve circulação do mesmo em 31/12/1991, logo, a aplicação da UFIR em 1992 fere os princípios da irretroatividade e anterioridade. Cita jurisprudência e doutrina a respeito do assunto.

5 – No mérito alega que o lançamento do acréscimo patrimonial não pode prevalecer, haja vista sua incompatibilidade com a legislação de regência – art. 6, §§ 1º, 5º, 6º, da Lei nº 8.021/1990 e art. 9 da Lei nº 8846 21/ 01/1994.

6 – O lançamento relativo aos ganhos líquidos em bolsas de valores não pode prosperar, pois o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade jurídica e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

econômica de renda, a ser medida não pelos episódios isolados no curso do exercício fiscalizado, tais como o das aplicações financeiras, mas ao término do ano base.

7 – Os ganhos com aplicações financeiras deveriam ser considerados como origens de recursos na apuração do acréscimo patrimonial.

8 – Não houve a necessária compensação de valores negativos apurados no demonstrativo de fls. 08 a 15, bem como não se deduziu as taxas de corretagem, no trabalho da fiscalização.

9 – O lançamento fundado exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários ou de corretora de títulos mobiliários, pressupõe aplicação da regra contida no art. 9º, inciso VII do Decreto-Lei nº 2471/1988.

10 – Requer diligência para o refazimento dos cálculos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, através de Acórdão proferido pela 5ª Turma, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência relativa aos ganhos líquidos auferidos em bolsas de valores no período de maio de 1991, indeferiu o pedido de perícia e considerou procedente em parte o lançamento.

mm Pondera-se em primeira instância, que em relação aos ganhos de capital, não prevalece o lançamento relativo aos meses de janeiro a maio de 1991, cuja ciência ocorreu em 15/05/1997.

Porém em relação aos rendimentos sujeitos do ajuste anual-acréscimo patrimonial a descoberto -, o lançamento não é decadente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

Acrescenta que os rendimentos relativos ao acréscimo patrimonial a descoberto estão sujeitos ao ajuste anual. O contribuinte não apresentou declaração de rendimentos e não efetuou pagamento do imposto, no exercício de 1992. Assim, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, 001/01/1993 -primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando-se em 01/01/1998.

No mérito, consignam os julgadores de primeira instância, que restou comprovado consumo de disponibilidade financeira, mediante pagamentos referentes a operações realizadas em bolsa de valores. Os extratos, avisos de lançamento e cópias de cheques comprovam as transações efetuadas. Conclui-se que não há o que se alterar no cálculo do acréscimo patrimonial.

Tendo em vista que o acréscimo patrimonial se sujeita ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e como tal foi lançado nos demonstrativos do auto de infração, a turma julgadora houve por bem aplicar a Instrução Normativa nº 46/1997, recalculando o imposto, desprezando-se a obrigatoriedade do pagamento do mesmo, para considerar o rendimento sujeito tão-somente á tabela progressiva anual.

Foi então elaborada a tabela de cálculo de fls. 105.

Manteve-se também a multa de ofício, juros de mora e a correção monetária conformes ao auto de infração.

Também o argumento relativo a UFIR foi rechaçado na decisão de primeira instância.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

A intimação a ser enviada ao contribuinte é datada de 19 de junho de 2002.

O recuso foi recepcionado em 19 de julho de 2002(fls. 115).

Em razões de fls. 115 a 130, resumidamente alega o recorrente que após a decisão subsistem as questões da inconstitucionalidade das UFIR como indexador de créditos tributáveis, e a suposta "Variação Patrimonial a Descoberto", em "omissão de renda presumida".

Acrescenta que através do Doc. 04, recebia o contribuinte da Corretora, no ano base de 1991, Cr\$ 222.906.607,00 em contrapartida ao total das aplicações no valor de Cr\$ 196.202.922,00. Conclui que os numerários entregues à Corretora teriam inegável suporte nos valores dela recebidos, a justificar suas origens.

Registra que o tratamento tributário dispensado aos depósitos bancários, não justificados a priori pelo contribuinte, têm a mesma natureza das aplicações financeiras questionadas pelo Fisco.

Passa a mencionar decisões administrativas, para justificar seu entendimento, segundo o qual, se houver algo a ser lançado como remanescente de um todo, a exemplo das mencionadas aplicações de recurso, o procedimento há de ser racional e proporcional aos créditos investigados.

Observa que a Lei nº 7713/88 passou a exigir o imposto de renda da pessoa física mensalmente, em bases correntes. Contudo a obrigação de apurar e pagar o imposto mensalmente não tem previsão legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

Quanto à Lei nº 8021/90, especificamente ao exame do art. 6º, §§ 1º, 5º, 6º, ressalta que os depósitos e aplicações financeiras não são bens que se possam arrolar na lei em foco.

Entende também que a Lei nº 8846/94 é interpretativa e derogou o parágrafo 5º do art. 6º, da Lei nº 8021/90.

Aduz que se assim não fosse, entende inconstitucional tal dispositivo, frente as disposições expressas da Carta Política de 1988.

Tece considerações a respeito de "sinais exteriores de riqueza".

Pede que o lançamento seja considerado nulo de pleno direito. Taxa de ilegítima a ação fiscal consubstanciada no auto de infração, porquanto carente de base legal.

Questiona também o modo de apuração do crédito tributário, dado que a autoridade fiscal realizou apuração diária dos recebimentos e pagamentos realizados pelo contribuinte, em detrimento da apuração mensal de tais ocorrências.

nu Volta a discorrer sobre a decadência, haja, visto, que os fatos geradores em tela se deram entre os meses de janeiro e maio de 1991, inclusive, e o lançamento se considera na modalidade de homologação.

Traz jurisprudência administrativa e judicial a corroborar seu entendimento.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

VOTO VENCIDO

Conselheira VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Cabe primeiramente examinar a preliminar de decadência argüida pelo recorrente, haja, visto que os fatos em tela se deram entre os meses de janeiro e maio de 1991. Entende que, ao abrigo do art. 150, parágrafo 4º do CTN, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários inerentes a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPF, tem seu dia "ad quem" em exatos cinco anos, contados da ocorrência da hipótese de incidência.

Não lhe assiste razão.

Com efeito, o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988 prevê a tributação mensal no imposto de renda da pessoa física. Porém, com o advento dos art. 9º, 10, 11 e 12 da Lei nº 8134, de 1990, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, ocasião em que se apura o imposto devido mediante a aplicação de tabela de incidência anual. Conforme a decisão de primeira instância, a essência desses dispositivos foi mantida na Lei nº 8383/1991, especificamente nos artigos 12º, 13º e 15º.

Deste modo a tributação mensal não exclui a anual.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

No caso de omissão de rendimentos relativos a acréscimo patrimonial a descoberto, são estes apurados mensalmente e estão sujeitos ao ajuste anual.

Ora, o recorrente não apresentou declaração de rendimentos exercício de 1992 e tampouco efetuou pagamento do imposto. O saldo do imposto a pagar decorrente do ajuste anual referente ao ano base de 1991 só poderia ser constituído em 1992, tendo em vista o prazo para pagamento do imposto previsto em lei, e a apresentação de declaração. Conseqüentemente, termo inicial para contagem do prazo decadencial corresponde a 01/01/93 – primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado -, expirando-se em 01/01/1998, subsumindo-se assim, ao inciso I do art. 173 do CTN.

Em relação ao mérito, quer o recorrente, ver a reconhecida a origem dos recursos utilizados nas aplicações financeiras realizadas. Traz inclusive, decisões proferidas no âmbito administrativo a apoiar seu entendimento.

Porém não consegue comprovar, através de documentação hábil e idônea a origem dos mesmos.

Pondera também que a Lei nº 7713/88 estabeleceu que a partir de 1989, o imposto de renda da pessoa física passou a ser em regime de caixa, mas não ditou nenhuma regra para apurar e pagar impostos mensalmente e tampouco elaborar declarações de rendas mensais.

Há de se colocar novamente aspecto já abordado quando do exame da decadência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

Na verdade, de acordo com estatuído na Lei nº 7713, de 1988, a tributação de imposto de renda da pessoa física é mensal, (art. 2º). Consoante se depreende dos dispositivos, art. 9º, 10, 11 e 12, da Lei nº 8134, de 1990, o contribuinte é obrigado a apresentar declaração de rendimentos anualmente mediante a qual apura o valor devido no ano, que pode resultar em imposto a pagar ou a restituir. Como se conclui, a própria sistemática do regime de declaração de ajuste anual confere ao fixo o poder de exigir do contribuinte o imposto devido pelos rendimentos tributáveis no ano, ainda que não tenha havido antecipações mensais. Deste modo a apuração do acréscimo patrimonial é mensal, mas está sujeita ao ajuste anual de acordo com a Instrução Normativa nº 46, de 13 de maio de 1997. Esta prescreve que no caso de omissão de rendimentos sujeito ao pagamento de imposto mensal, se exija apenas o imposto suplementar decorrente da base de cálculo anual.

Este foi o enfoque dado corretamente pela decisão de primeiro grau, ao recalcular o imposto, desprezando-se a obrigatoriedade do pagamento do carnê leão e respectivos acréscimos, para considerar o rendimento sujeito tão somente á tabela progressiva anual, conforme demonstrativo de fls. 105.

Nada há a acrescentar ao "decisum" neste aspecto.

Alega ainda o recorrente, impropriedade do lançamento, dado que as aplicações financeiras não são bens que se enquadrem como representativos de sinais exteriores de riqueza, na forma do art. 9º da Lei nº 8846/1994; e mais, se assim enquadrados, seria necessário que o executivo houvesse baixado a tabela a que se refere parágrafo 7º do referido artigo.

No caso em exame, qualquer aplicação de recursos pressupõe aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

Despesas de qualquer natureza e incrementos patrimoniais são motivos para se verificar ocorrência do fato gerador do imposto. Este se considera ocorrido no momento de movimentação financeira que represente efetivo recebimento do rendimento.

Na verdade, o recorrente critica também a fundamentação legal, art. 6º da Lei nº 8021, de 1990, que autoriza o lançamento de renda presumida, definida como realização de gastos incompatíveis com a renda disponível.

Mas, de fato, tanto o art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 7713/88, quanto o art. 6º da Lei nº 8021/90, mencionados no auto de infração, são dispositivos que podem rastrear o arbitramento de renda omitida, verificada através de somas dispendidas com aquisição de bens, pagamentos a terceiros a qualquer título, integralização de quotas de capital etc.

Em resumo, o lançamento assim efetuado depende exclusivamente da existência de gastos de qualquer natureza.

"In casu", a autuação tem por base a titularidade de ações e os gastos nas operações em bolsa de valores devidamente comprovados. Houve consumo de disponibilidade financeira, relacionado a pagamentos referentes a operações realizadas em bolsa de valores. Tais pagamentos se referem a aquisição de ações identificadas e quantificadas.

Desta forma, é de se salientar que no lançamento não estão sendo tributados depósitos bancários, mas o consumo representado pelas aplicações de recursos nas operações em bolsa (compra de ações), sem origem em rendimentos tributáveis declarados, sujeitos a tributação exclusiva na fonte ou isentos/não tributáveis, ou até mesmo pela aquisição de disponibilidade financeira decorrente da venda de ações em data e valores compatíveis.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

De se registrar que foram considerados cronologicamente os valores entregues a corretora pelo recorrente (aplicação) e o numerário referente às retiradas (origem), apurando-se diferença a ser tributada, quando o valor dispendido não se encontrava coberto por valor recebido anteriormente. Até o saldo positivo de um mês foi transportado para o mês seguinte, na justificativa de futuras aplicações. A fiscalização agiu corretamente, dentro dos ditames legais, nada havendo a alterar.

Quanto a inconstitucionalidade do art. 5º da Lei nº 8.021/90, tem-se que este não é o foro para discussão da matéria, sob pena de invasão de competência atribuída ao poder judiciário.

Estas são as razões pelas quais o voto é no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recuso.

Sala de Sessões – DF, em 13 de agosto de 2003


VERA CECILIA MATTOS VIEIRA DE MORAES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-Designado

Com a devida Vênia, dos que pensam em contrário, não posso acompanhar a nobre relatora nas razões de decidir sobre a decadência do imposto de renda pessoa física, pelas razões abaixo mencionadas.

Entende a relatora, que o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988 prevê a tributação mensal no imposto de renda da pessoa física. Porém, com o advento dos art. 9º, 10, 11 e 12 da Lei nº 8134, de 1990, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, ocasião em que se apura o imposto devido mediante a aplicação de tabela de incidência anual. Sendo que, conforme a decisão de primeira instância, a essência desses dispositivos foi mantida na Lei nº 8.383, de 1991, especificamente nos artigos 12º, 13º e 15º. o estes apurados mensalmente e estão sujeitos ao ajuste anual.

Entende, ainda, a relatora, que em sendo assim, e em razão do recorrente não ter apresentado a Declaração de Ajuste Anual de rendimentos relativo ao exercício de 1992 e tampouco efetuou pagamento do imposto, o saldo do imposto a pagar decorrente do ajuste anual referente ao ano base de 1991 só poderia ser constituído em no ano de 1992, tendo em vista o prazo para pagamento do imposto previsto em lei, e a apresentação da Declaração de Ajuste Anual. Consequentemente, termo inicial para contagem do prazo decadencial corresponde a 01/01/93 – primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

lançamento poderia ter sido efetuado -, expirando-se em 01/01/1998, subsumindo-se assim, ao inciso I do art. 173 do CTN.

Com a devida vênia, o meu entendimento é exatamente o oposto. Penso, que a falta de entrega da Declaração de Ajuste Anual, bem como a falta de pagamento não podem influenciar na contagem do prazo decadencial.

Da análise dos autos se verifica, que o recorrente argúi a decadência do direito de constituição do crédito tributário, apoiando-se na tese 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 é mensal.

Inicialmente, devo esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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 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 7.713/88, 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 8.383/91 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 quando da existência da mesma, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Regra esta, que também deverá ser observado pela autoridade lançadora naqueles casos em que o contribuinte se encontra omissos na entrega da Declaração de Ajuste Anual, ou seja, o cálculo do imposto ficará sujeito à tabela progressiva anual.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

Portanto, no presente caso, não há que se falar em fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão. Sendo que a falta da entrega da Declaração de Ajuste Anual se torna irrelevante, já que em qualquer situação o cálculo do imposto de renda da pessoa física deverá ser considerado em 31/12 de cada ano, aplicando-se a Tabela Progressiva anual.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro 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 formalização da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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 1992, ano-calendário de 1991, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/96, para formalizar o crédito tributário discutido.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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.

No que tange a decadência a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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).

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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 conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

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, 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, sendo irrelevante o fato de o contribuinte estar omissa na entrega da Declaração de Ajuste Anual.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003575/97-96
Acórdão nº. : 104-19.478

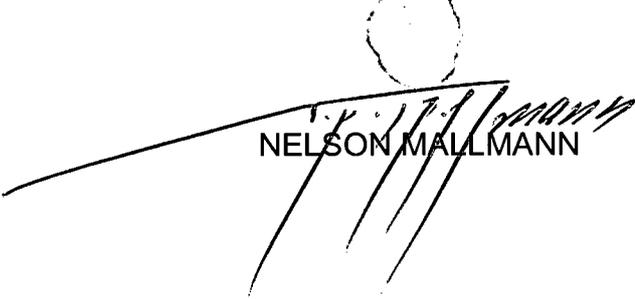
antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

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

Em assim sendo, entendo que, no caso em discussão, o procedimento adotado pela Fazenda Nacional em constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1992, referente ao ano-calendário de 1991, quando a ciência do Auto de Infração se deu em 14/05/97, não merece prosperar, já que o prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1991, começou a fluir em 31/12/91, exaurindo-se em 31/12/96, sendo irrelevante o fato do contribuinte não ter recolhido imposto de renda ou não ter entregue a Declaração de Ajuste Anual questionada.

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 declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003



NELSON MALLMANN