



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Recurso nº. : 136.996
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994
Recorrente : BRUNO MELO LIMA
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 21 de outubro de 2004
Acórdão nº. : 104-20.230

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRUNO MELO LIMA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência argüida pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que rejeitam a preliminar de decadência e julgam o mérito.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

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

Two handwritten signatures are present. The first is a long, sweeping signature on the left, and the second is a more compact, stylized signature on the right, positioned directly above the word 'ESTOL' in the text above.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230
Recurso nº. : 136.996
Recorrente : BRUNO MELO LIMA

RELATÓRIO

BRUNO MELO LIMA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 091.864.926-91, residente e domiciliado na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Rua Tomás Gonzaga, nº 401/101 – Bairro Lurdes, jurisdicionado a DRF em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de fls. 212/216, prolatada pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 220/227.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 07/05/99, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/05, com ciência através de AR, em 10/05/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 53.170,45 (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% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1994, correspondente ao ano-calendário de 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

A autuação fiscal decorre da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo de caixa apurado de forma anual) evidenciando omissão de rendimentos caracterizada pela renda mensalmente auferida e não declarada pelo contribuinte, utilizados para pagamentos das Notas Promissórias relativas a prestação do imóvel situado na Rua Tomas Gonzaga, nº 401, apartamento 1101, Bairro de Lurdes, pagamento do INSS, suprimentos em dinheiro e aplicação financeira no Banerj S/A e para pagamentos de empréstimos a Metalsider Ltda. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383, de 1991, c/c o artigo 6º e parágrafos, da Lei nº 8.021, de 1990.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, autor do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 09/11, entre outros, os seguintes aspectos:

- que verificamos que em 1991, o Sr. Bruno Melo Lima, adquiriu um apartamento que lhe custou 934.579,43 UFIR. No ano-calendário de 1993 e 1994, efetuou pagamentos à Construtora Líder pela aquisição do imóvel – apartamento 1101, do Edifício “Liras de Gonzaga” -. Indagado em 16/03/99 da origem dos recursos utilizados para pagamento do imóvel, o contribuinte respondeu que eram os empréstimos da Metalsider Ltda.;

- que verificamos que no quadrimestre janeiro/abril/93, o contribuinte realizou pagamentos relativos à quitação do apartamento acima, INSS, IPVA, Multas de trânsito e outras despesas particulares do sócio no valor de 40.961,59 UFIR. Amortizou empréstimos e emprestou recursos a Metalsider Ltda., no valor total no quadrimestre de 406.924,50 UFIR;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

- que verificamos que o contribuinte mantém em 3 empresas uma conta corrente que é onde – na verdade – pega recursos para investimentos, aplicações, consumo e pagamento de despesas particulares do sócio. Esse “modus faciend” resulta em movimentação de rendimentos sem o pagamento mensal do imposto de renda, uma vez que todo recurso é tributável, independente da denominação que lhe é dada, bastando o benefício econômico que advém para o beneficiário do rendimento. Por oportuno, é bom ressaltar também que esses “empréstimos” – mantidos sem pagamento – a débito da conta corrente do sócio caracteriza-se como Doação da PJ à PF do sócio, uma vez que um dos elementos essenciais do contrato de empréstimo é a data do pagamento;

- que verificamos que também aqui, intimado em 26/04/99, a esclarecer a origem dos recursos entregues a Metalsider Ltda. Para pagar ou amortizar empréstimos o contribuinte alegou que a origem era os próprios empréstimos e que ao final de abril de 1993, ainda tinha disponibilidade de 265.076,06 para gastar, consumir ou investir. Certo. Mas e o pagamento mensal do imposto de renda de todo rendimento auferido acima de 1.000 UFIR ???;

- que esses empréstimos são normalmente usados para justificar o acréscimo patrimonial sem pagamento de imposto de renda. Porém, quando o mutuário amortiza ou paga, esses pagamentos/rendimentos são submetidos à tabela mensal do imposto de renda, salvo se foram feitos com rendimentos já tributados, rendimentos isentos ou com rendimentos tributados exclusivamente na fonte. Isso é incontestável, senão a conta corrente mútuo estaria sendo utilizada para distribuir recursos por fora da Declaração de Rendimentos, com isenção não prevista em lei.

Em sua peça impugnatória de fls. 199/202, apresentada, tempestivamente, em 09/06/99, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que o Auditor Fiscal faz apreciações em seu Termo de Verificação Fiscal e depois apresenta tabela de "Recursos – Origens e Aplicações feitas no ano calendário de 1993", concluindo pela existência do que chamou de Acréscimo Patrimonial a Descoberto de 88.394,18 UFIR, apurado de forma anual, o que contraria frontalmente o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, que determina a sua apuração mensal, confrontando as entradas de recursos com as aplicações, mensalmente, com transporte para o exercício seguinte dos saldos positivos, como bem interpretou o Acórdão 104-14651, o que caracteriza a nulidade do Auto de Infração, o que fica requerido;

- que independente da preliminar acima, discute-se o mérito do Auto de Infração, vez que, por sua vez, também é suficiente para demonstrar a sua insubsistência;

- que é incontestável que a aplicação proporcionou o rendimento tributado exclusivamente na fonte de 52.705,69 UFIR, como constatado pelo Auditor, ao extrair tal dado da tela de informações do Imposto de Renda Retido na fonte fornecido pelo Banerj S/A, conforme xerox juntado à Intimação Fiscal de 16 de março de 1999;

- que se ocorreu omissão do contribuinte foi, apenas, na falta de indicação da Receita Tributada Exclusivamente na Fonte que, para todos efeitos, deve ser considerada como "Recursos-Origem" na apuração do acréscimo patrimonial. É o que, desde já fica requerido;

- que o senhor Fiscal atribuiu à aplicação, em junho de 1993, o valor de 50.345,18 UFIR. Admitindo esse valor como verdadeiro, somente para efeito de argumentação, temos que a apuração do chamado "Acréscimo Patrimonial a Descoberto" foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

feita de forma anual, computando-se todos os pagamentos e recebimentos efetuados durante o ano de 1993, sem corte mensal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, no tocante aos requisitos específicos do Auto de Infração, destaque-se que houve o regular lançamento às fls. 01 a 08, procedimento administrativo, por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável, e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugna-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência;

- que relativamente à forma de apuração anual do acréscimo patrimonial a descoberto, registre-se que o imposto em questão incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. O termo "proventos de qualquer natureza" é fórmula ampla da qual lançou mão o legislador para evitar controvérsias sobre o conceito de renda. Nele se inclui todo o acréscimo do patrimônio contábil do contribuinte, mensurável monetariamente;

- que a tributação das pessoas físicas se faz pelo regime de caixa, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da movimentação financeira representativa do efetivo recebimento do rendimento, ou da efetiva colocação do recurso juridicamente à disposição do contribuinte. Qualquer aplicação de recursos pressupõe anterior aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Por esta razão, gastos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

qualquer natureza e incrementos patrimoniais levam a perquirir sobre a ocorrência do fato gerador do imposto;

- que os artigos 2º ao 8º da lei nº 7.713, de 1988 e os artigos 5º e 6º da Lei nº 8.383, de 1991, determinam que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Tais dispositivos e os que os sucederam dão sustentação ao acréscimo patrimonial não justificado determinando com base em fluxo financeiro mensal. Contudo, eles não são empecilho para levantamentos anuais contra os quais não há qualquer vedação expressa em lei;

- que com o advento dos arts. 9º, 10, 11 e 12 da Lei nº 8.134, de 1990, além do recolhimento mensal, sem prejuízo do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual deve apurar o imposto devido mediante aplicação da tabela de incidência anual, distinta da mensal. A essência desses dispositivos foi mantida em leis posteriores, a exemplo dos arts. 12, 13 e 15 da Lei nº 8.383, de 1991;

- que a tributação em base exclusivamente mensais se restringiu ao exercício de 1990, ano-base de 1989, período de vigência da Lei nº 7.713, de 1988, que antecedeu a eficácia da Lei nº 8.134, de 1990. Para esse exercício só se podiam admitir fluxos de caixa mensal, até porque não havia tabela de incidência anual;

- que pelas normas vigentes, a tributação da renda das pessoas físicas é feita predominantemente em bases anuais. Em verdade, o valor do imposto devido que prevalece é o apurado na declaração de ajuste anual, que considera todos os rendimentos do ano-calendário. Os pagamentos realizados pelo contribuinte durante o ano, mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração. Havendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

diferença entre os pagamentos mensais e o valor devido no ano, esta diferença deve ser recolhida pelo contribuinte ou a ele restituída, conforme o caso;

- que destarte, a própria sistemática do regime de declaração de ajuste anual confere ao Fisco Federal o poder de exigir do contribuinte o imposto devido por todos rendimentos tributáveis auferidos no ano, mesmo que não tenha havido as antecipações mensais. A tributação mensal não exclui a anual. Ao contrário, a anula supre a mensal. Veja-se que a Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, manda que, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao pagamento de imposto mensal, se exija apenas o imposto suplementar decorrente de base de cálculo anual. Nesse procedimento, saber o mês em que o rendimento omitido foi percebido não influi no cálculo do valor a exigir, pois será apurado com base na tabela anual e não na mensal;

- que assim, é despiciendo exigir do fisco que, além de provar a omissão e quantifica-la, apure-a mensalmente. Não só lhe falece a objetividade, como não se coaduna com o espírito de justiça. Os levantamentos anuais têm bases mais seguras e são mais favoráveis ao contribuinte, amenizando, com a prudência, a incerteza associada à presunção e o rigor do arbitramento. O lastro mais sólido advém da obrigatoriedade de o contribuinte elaborar declarações anuais de rendimentos e de bens e direitos, que proporcionam fonte de informação mais precisa. O cálculo anual beneficia o contribuinte, porque se obtêm valores subavaliados, já que recursos que se tornam disponíveis no fim do ano justificam aplicações ocorridas no início;

- que quanto ao mérito, há que se acolher à alegação do autuado relativamente ao valor da aplicação em FAF/Banerj, computando-se apenas o saldo existente em 31/12/93. Assim, o valor lançado (50.345,18 UFIR) deve ser alterado para 32,21 UFIR, conforme documento de fl. 210;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

- que, por outro lado, não é possível acatar o pleito do impugnante no tocante ao cômputo de rendimentos que teriam sido auferidos em virtude de aplicação em conta de FAF, no Banerj, 52.705,69 UFIR, pois o montante em questão, conforme se vê do documento de fl. 14, é apenas o "total do rendimento bruto", valor que serviu de base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda, não representando rendimentos reais líquidos passíveis de justificar origens de recursos;

- que no caso, o acréscimo patrimonial foi apurado de forma anual, com valores atualizados monetariamente (em UFIR), sendo relevantes para a mutação patrimonial do contribuinte os saldos porventura existentes na conta em questão em 31/12/1992 e 31/12/1993 e os rendimentos reais líquidos auferidos dentro do ano-calendário. O saldo existente em 31/12/1993 já está sendo considerado neste voto como aplicação de recursos, conforme exposto anteriormente. Contudo, não que se falar em origem de recursos, uma vez que o saldo existente em 31/12/1992 era 0,00 UFIR (fl. 210).

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte – MG, é a seguinte:

"Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1994

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Lançamento Procedente em Parte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/06/03, conforme Termo constante às fls. 217/219, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (02/07/03), o recurso voluntário de fls. 220/227, instruído pelo documento de fls. 228, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelo argumento de que se tratando o imposto de renda da pessoa física daqueles tributos cuja legislação encarrega ao sujeito passivo a responsabilidade de pagar o tributo sem prévio exame pela autoridade administrativa, trata-se de tributo lançado por homologação, cujo prazo de revisão é de cinco anos contados da data do fato gerador, conforme disposição do caput e § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Assim, tendo sido o lançamento intimado ao contribuinte em 10 de maio de 1999, sendo nesta data efetivamente constituído o crédito tributário, e tendo o Auto de Infração veiculado exigências relativas ao ano calendário de 1993, conclui-se que o crédito foi constituído após 5 anos da data do fato gerador.

Consta nos autos às fls. 228 cópia do DARF do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário questionado na fase recursal, a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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.

Argúi o suplicante preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1993, por entender que na data da ciência do lançamento já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador (31/12/93).

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, apoiado 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 se completa em 31 de dezembro do ano calendário. Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1993, já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (10/05/99), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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 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 complexo 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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 complexo) para as pessoas físicas.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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

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

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, 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 31/12/98, para formalizar o crédito tributário discutido.

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

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

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

...

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

...

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

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

...

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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 omissa na entrega da declaração de rendimentos).

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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

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

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

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade 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. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011605/99-72
Acórdão nº. : 104-20.230

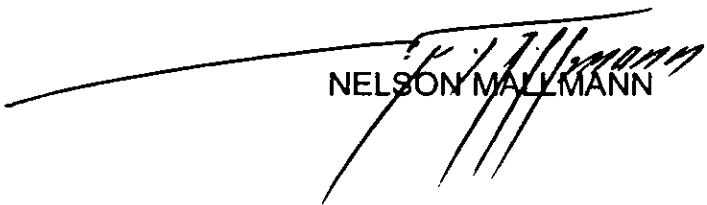
antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

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

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1993. Conforme se verifica dos autos, o contribuinte apresentou declaração de ajuste para o exercício de 1994. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1993, começou, então, a fluir em 31/12/93, exaurindo-se em 31/12/98. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls. 01/05, em 10/05/99, conforme consta às fls. 198, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário lançado.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004



NELSON MALLMANN