



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

**Processo nº** 10835.000474/2001-81  
**Recurso nº** 156.370 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão nº** 104-23.314  
**Sessão de** 26 de junho de 2008  
**Recorrente** MARCOS DE AZEVEDO  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

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

**PAF - DILIGÊNCIA - CABIMENTO** - A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos, quando entender necessária a providência para a formação do seu convencimento sobre as matérias em discussão no processo, e não para produzir provas, de responsabilidade das partes.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA** - Não provada violação das disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício relevante e insanável, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal ou do lançamento dele decorrente.

**IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS** - A omissão de rendimentos, apurada em procedimento de ofício, enseja a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento para formalização da exigência da diferença de imposto, acrescida de multa de ofício.

Arguição de decadência acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOS DE AZEVEDO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a argüição de decadência relativamente ao Ano-calendário de 1995, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator). Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

*Leslie Kleus tolle Candy*  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

*NELSON MALLMANN*

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

*G*

## Relatório

Contra MARCOS DE AZEVEDO, foi lavrado o auto de infração de fls. 57/63 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF no valor de R\$ 21.112,55, que acrescido de multa de ofício e de juros de mora totalizou um crédito tributário lançado de R\$ 52.210,79.

A infração apurada foi a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente do trabalho com vínculo empregatício, de diversas fontes pagadoras, nos anos de 1995 a 1998, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 50/51.

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 71/73 na qual afirma, inicialmente, que cumpriu todas as intimações fiscais, que apresentou todos os comprovantes justificando o motivo da não declaração de rendimentos e que jamais escondeu ou simulou a verdade.

Justifica que após o término do mandato de vereador na Prefeitura Municipal de Presidente Prudente, seu rendimento anual líquido não seria suficiente para pagar o parcelamento do imposto em 30 meses, mal cobrindo suas dívidas e requer o cancelamento da multa além de novo cálculo dos juros ou a concessão de parcelamento em prazo maior, com redução da multa.

Posteriormente, em 27/01/2006, por meio de seu representante legal, o Contribuinte apresentou razões adicionais à impugnação na qual aduz que as suas declarações de imposto de renda dos anos-calendário em referência foram elaboradas e entregues por um contador, sendo que parte da documentação fornecida ao mesmo foi extraviada e, por isso, os elementos a ela referentes ficaram de fora dessas declarações. Acrescenta que se predispos a efetuar o recolhimento do imposto devido, discordando apenas do montante cobrado a título de mora.

Argui preliminar de decadência em relação aos créditos tributários apurados dos anos de 1995 e 1996, nos termos do art. 150, § 4º c.c. o art. 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

Sustenta que a aplicação da multa isolada, no percentual de 75% sobre o valor total do tributo, decorrente do disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, configura verdadeiro confisco, prática vedada expressamente pela Constituição Federal, no artigo 150, inciso IV e atenta contra o direito de propriedade assegurado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso XXII.

Afirma que, de acordo com o art. 909 do Decreto nº 3.000/99, o contribuinte tem o prazo de até vinte dias após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal para pagar os débitos relativos aos tributos declarados, recolhendo apenas a multa de mora prevista na lei e que, embora tenha se predisposto a efetuar o pagamento de eventuais diferenças, encontradas em razão da posterior apresentação de documentos, o requerente não teve sua pretensão sequer ouvida pelo agente fiscal.



Invoca o princípio da proporcionalidade que, segundo sua interpretação, se aplicaria a este caso, considerando que a aplicação da penalidade, sem levar em consideração as características peculiares do indivíduo infrator, resultaria no completo aniquilamento da atividade econômica. Diz que, no presente caso, a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, afigura-se inválida, por ofensa ao princípio da proporcionalidade, vez que não considera as características peculiares do requerente, nem a sua boa-fé e nem ainda o fato de ter havido o extravio de documentos por motivo alheio à sua vontade, resultando no completo aniquilamento do patrimônio que constrói há pelo menos trinta anos.

Requer, por fim, o impugnante: a) o reconhecimento da decadência para os anos-calendário de 1995 e 1996, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, cujos créditos tributários devem ser declarados extintos, aplicando-se o disposto no art. 156, inciso V do mesmo codex; b) a redução da multa ou a sua inaplicabilidade, com fundamento nos princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade, levando-se em consideração a situação do requerente à época dos fatos, conforme prescreve o artigo 10, inciso V da Constituição Federal; c) concessão do prazo previsto no Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Física par apagar as diferenças de valores encontradas na revisão das declarações apresentadas ou parcele o débito sem incidência da multa de 75%.

A DRJ-SÃO PAULO/SP II julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que quanto à petição apresentada em 27/01/2006 (fls. 77/106), o Processo Administrativo Fiscal assegura aos contribuintes o prazo de trinta dias, contados a partir da ciência do lançamento, para apresentar a impugnação, momento em que devem ser apresentados os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as provas dos fatos alegados, estando expressamente vedada a apresentação de impugnação após decorrido o prazo legal e, no caso presente, o interessado apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 71/73, fazendo juntar aos autos, quase cinco anos depois de cientificado da lavratura do auto de infração, nova petição, sem qualquer justificativa plausível para tanto.

- que a legislação aplicável é expressa ao afirmar que somente a juntada de documentos, desde que fundamentada, pode ser efetuada a destempo e as questões de direito devem sempre ser apresentadas em impugnação tempestiva;

- que restringe-se a lide aos termos das contestações apresentadas por meio da impugnação de fls. 71/73 e não toma conhecimento da petição de fls. 77/106, posteriormente juntada;

- que na sua impugnação, o contribuinte não se insurge contra o lançamento em si, limitando-se a alegar dificuldades financeiras para o cumprimento da exigência;

- que a atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único, do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), competindo à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo;

- que o fato de o sujeito passivo alegar não possuir condições financeiras para efetuar o pagamento, não o exime de sua obrigação perante o crédito tributário regularmente constituído.



Cientificado da decisão de primeira instância em 20/12/2006 (fls. 121), o Contribuinte apresentou, em 18/01/2007, o recurso de fls. 122/143 na qual contesta afirmação da decisão recorrida de que o contribuinte não se insurgiu contra a exigência quanto ao principal.

Argui a decadência em relação aos anos de 1995 e 1996 com os mesmos fundamentos invocados nas razões adicionais acima resumidas.

Argui a nulidade do lançamento por falta de liquidez e certeza; questiona os valores apurados e pede reexame dos cálculos ou a realização de diligência.

Repete alegações e argumentos contrários à multa de ofício, trazidas nas razões adicionais acima resumidas.

Questiona a legalidade da aplicação da taxa Selic.

Por fim formula pedido nos seguintes termos:

*1) que seja decretada a nulidade do lançamento da exigência contida no lançamento suplementar de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF noticiado, em razão:*

*a) da ocorrência de decadência da Fazenda Pública de efetuar o lançamento de ofício, como previsto no § 4º do art. 150 do CTN, o que foi amplamente demonstrado, isto é, decorreu mais de 5 (cinco) anos entre os fatos geradores dos anos calendário de 1.995 e 1.996 (31 de dezembro de 2.005 e 31 de dezembro de 2.006) e a ciência do Auto de Infração (06/04/2001), com a consequente extinção do crédito tributário; e*

*b) da falta de liquidez e certeza do lançamento devido a utilização da base de cálculo com engano, proporcionando exigência maior;*

*2) se mantido qualquer valor a título de imposto que seja excluída a multa de ofício;*

*3) a improcedência da cobrança de juros com base na taxa SELIC.*

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Exmino, inicialmente, a preliminar de nulidade do lançamento. O Contribuinte a argúi sob a alegação de que faltaria ao lançamento liquidez e certeza e de que estaria decadente o direito de a Fazenda nacional constituir o crédito tributário.

Quanto à alegada falta de liquidez e certeza, a alegação de erro ou imprecisão na apuração do crédito tributário não constitui vício a ensejar a nulidade do lançamento, podendo-se, na hipótese de sua verificação, ser sanada a falha mediante a redução, se for o caso, do valor do imposto devido. Porém, no caso concreto o Recorrente sequer aponta onde estaria o tal erro, limitando-se a fazer questionamento genérico sobre o procedimento de cálculo e a solicitar diligência.

Não é o caso de diligência, que se destina a esclarecer aspectos da lide considerados relevantes para que os julgadores possam firmar convicção sobre o seu desfecho e não para se apurar fatos que poderiam e deveriam ser demonstrados por quem os alega.

O Contribuinte aduziu, também, ter havido violação ao princípio da proporcionalidade e ao não confisco. Porém, *data máxima vénia*, o Recorrente dá a esses princípios um sentido que eles efetivamente não têm. O lançamento tributário, sendo atividade plenamente vinculada, não pode se pautar por avaliações subjetivas quanto aos efeitos econômicos da exigência sobre o sujeito passivo. A autoridade administrativa limita-se a formular a exigência nos estritos termos da legislação. Assim, os princípios invocados, no que se refere à tributação, claramente se destinam ao legislador que, ao definir o marco legal dessa atividade estatal, deve levá-los em conta.

Quanto à decadência, não se trata de alegação que possa ensejar a nulidade do lançamento, até porque é aduzida apenas em relação a parte do período objeto da autuação, implicando, na hipótese de seu acolhimento, apenas no afastamento dessa parte da exigência. Examinarei essa matéria mais adiante.

Não vislumbro, portanto, nenhum vício no procedimento fiscal ou no lançamento dele decorrente que possa ensejar sua nulidade e entendo desnecessária a realização de diligência, razão pela qual indefiro o pedido de diligência e rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Sobre a alegação de que a Lei confere um prazo de vinte dias para pagamento espontâneo, esta em nada interfere no lançamento ora examinado, pois não consta que o Contribuinte tenha feito tal pagamento e, ao contrário do que sugere com sua argumentação, esse pagamento deveria ser feito espontaneamente, sem necessidade de prévia intimação do Fisco.

Quanto à decadência, o Recorrente invoca a tese de que a contagem do prazo decadencial, neste caso, deveria ter como termo inicial a data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Embora reconheça que a tese defendida pelo Recorrente tem sido vencedora neste Conselho de Contribuintes, com a devida vênia dos que assim pensam, dela divirjo. Penso que o § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não à decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Vale dizer, quando homologado tacitamente o lançamento (aqui entendido como o procedimento adotado pelo contribuinte), não há lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda fazê-lo, mas porque não haverá crédito a ser lançado.

Ora, se o direito que perece é o de revisar o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, tal só ocorre quando há a apuração e o pagamento do imposto. Sendo assim, nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação em relação aos rendimentos omitidos. Não se homologa a omissão, mas o procedimento/pagamento.

Portanto, entendo que no presente, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Ora, como o período mais antigo é o de 1995, o Fisco tinha até 31/12/2001 para proceder ao lançamento e o fez em 06/04/2001 - data da ciência do lançamento (fls. 66) - quando estava, portanto, no pleno gozo do direito de fazê-lo.

Quanto ao mérito, os elementos carreados aos autos não deixam dúvidas de que o Contribuinte efetivamente auferiu os rendimentos objeto da autuação, fato que, aliás, não nega, limitando-se a articular justificativas para a omissão. Trata-se de informação prestadas pelas fontes pagadoras por meio de DIRF, não tendo o Recorrente apresentado nenhum elemento que ponha em dúvida a sua efetividade.

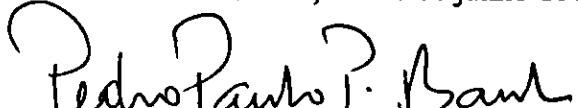
Por outro lado, as justificativas apresentadas, de ordem pessoal, como as dificuldades econômicas, perda do emprego, o fato de ter agido com boa-fé, etc. não podem ser levadas em conta para afastar a exigência, por falta de previsão legal.

Conclusão



Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de indeferir o pedido de diligência, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

## Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Entende o nobre relator que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Entende, ainda, quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173 do CTN. Ou seja, entende que o prazo só se venceria em 31/12/01.

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

Indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1995, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado que é relativo ao exercício de 1996, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (06/04/01), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto à decadência estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores

complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento

atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decaí em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponível, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo 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, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por

homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

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

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN".

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolançamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> SAKAKIHARA, 1999, p. 584

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

**A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido:** Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

**B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido:** Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

**C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido:** Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação,

existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

*IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Recorrida: 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de: 22 de setembro de 2005. Acórdão nº: CSRF/04-00.125.*

*DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.*

Entretanto, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do CTN.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

*Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.*

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º., do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Segundo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

*b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/1995, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 1996, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1995, vencendo-se em 31/12/2000, e a ciência do lançamento se deu em 06/04/2001 (fls. 66). Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 1995.

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 relativo ao ano-calendário de 1995, acompanhando o voto do relator nas demais matérias.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008

NELSON MALLMANN