MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10840.003459/2001-16
Recurso nº.	:	134.458
Matéria	:	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante	:	LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Embargada	:	QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado	:	GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES
Sessão de	:	14 de abril de 2005
Acórdão nº.	:	104-20.593

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Verificada no julgado a existência de omissão de ponto sobre o qual deveria se manifestar o Colegiado, é de se acolher os Embargos de Declaração, ainda que mantida a decisão original.

Embargos acolhidos.

Acórdão rerratificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de embargos interpostos por LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os Embargos Declaratórios para RERRATIFICAR o Acórdão nº. 104-19.523, de 09 de setembro de 2003, sanando-se a omissão suscitada e mantendo-se a decisão original, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 MAI 2005

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-20.593

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-20.593

Recurso nº. : 134.458
Embargante : LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Interessado : GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES

RELATÓRIO

A matéria em discussão refere-se a Embargos de Declaração, apresentados pela Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, assentado nos argumentos da existência de contradição entre a decisão e seus fundamentos e de omissão no acórdão nº 104-19.523, buscando amparo legal no artigo 27 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria n.º 55, do Ministro de Estado da Fazenda, de 16 de março de 1998.

O Acórdão questionado foi julgado na Sessão de 09 de setembro de 2003, onde os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, acordaram, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de argüida pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995.

Presentes os autos a Presidência da Câmara, em 22/11/2004, para o devido exame de admissibilidade do recurso especial interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, e tendo tomando conhecimento da íntegra do Acórdão e diante do fato de não ter participado do referido julgamento, apresenta através do Despacho de fls. 3.369/3.374, Embargos de Declaração, alegando, em síntese, o seguinte:

- que o voto prolatado no Acórdão ora embargado, de início, aplica o § 4°, do art. 150, do CTN e, assim, manifesta-se no sentido de que, no caso, o prazo decadencial tem início em 31/12/95;

- que em seqüência, rechaça expressamente a aplicação do referido dispositivo em face da qualificação da multa levada a efeito no Auto de Infração;

- que, entretanto, após a análise da legitimidade ou não da qualificação da multa, argüindo, inclusive, a ausência de prova que pudesse conduzir à qualificação da penalidade, reduze-a a 75% e acolhe a preliminar de decadência do direito de lançar em relação ao ano-calendário de 1995, mas silencia sob qual fundamento, haja vista rechaçar, anteriormente, o § 4°, do artigo 150 do CTN. Ou seja, omitiu o dispositivo legal que conduziu à decisão de se acolher à decadência.

Em Despacho a Presidência da Câmara determinou o encaminhamento dos autos ao Conselheiro-relator para que providencie a devida inclusão em pauta de julgamento, para o devido saneamento.

É o Relatório.

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-20.593

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

Inicialmente, se faz necessário, ressaltar que a discussão refere-se ao Despacho, de 29 de novembro de 2004, determinando o retorno dos autos ao Conselheiro-relator para que se manifeste sobre os fatos relatados às fls. 3.369/3.374, relativo ao Acórdão n.º 104-19.523, de 09 de setembro de 2003 (fls. 3.259/3.323).

A matéria em discussão refere-se aos Embargos Declaratórios, apresentados pela então Presidente da Quarta Câmara Leila Maria Scherrer Leitão, assentado no argumento da existência de omissão nos fundamentos do acórdão n.º 104-19.523, fundamentado no texto do artigo 27 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria n.º 55, do Ministro de Estado da Fazenda, de 16 de março de 1998.

Impressionou a embargante o fato de constar no voto condutor do acórdão questionado inicialmente a aplicação do § 4°, do art. 150, do CTN, manifestando-se no sentido que, no caso, o prazo decadencial tem início em 31/12/95 e na seqüência, rechaça expressamente a aplicação do referido dispositivo em face da qualificação da multa levada a efeito no Auto de Infração.

Da análise do aresto questionado, não tenho dúvidas, da existência da omissão levantada, desta forma, concluo que ocorreu fato previsto no artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 16

de março de 1998, no julgamento que culminou com o Acórdão n.º 104-19.523, de 09 de setembro de 2003, de sorte que se faz necessário acolher os embargos para sanar a omissão suscitada, mantendo a decisão original, ficando o voto condutor do aresto, nesta parte, redigido na forma abaixo:

Diante da argüição de preliminar de decadência, relativo ao ano-calendário de 1995, se faz necessário em primeiro lugar analisar a qualificação da multa, haja vista, a sua influência na contagem do prazo decadencial, ou seja, pela jurisprudência desta Quarta Câmara, se não houver a caracterização de evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial, no caso de imposto de renda pessoa física, tem início em 31 de dezembro do ano-calendário da ocorrência da irregularidade, e, por outro lado, se houver a caracterização do evidente intuito de fraude a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser constituído.

Da análise dos autos, se verifica que os Membros componentes da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP consideraram procedente a aplicação no lançamento da multa qualificada de 150%, amparado na convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definido em lei.

Da análise da matéria, não posso concordar com a decisão exarada pelos Membros da Quarta Turma da DRJ/São Paulo, pelas razões abaixo expostas.

Neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. art. 992, II, do RIR/94, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que o contribuinte teria ocultado rendimentos nas declarações de ajuste anual e teria prestado falsas informações ao fisco e que estas condutas caracterizariam intuito de fraudar o fisco, bem como caracterizaria crime contra a ordem tributária, conforme o previsto pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 2º, I.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas têm origem no levantamento de "fluxo de caixa".

Trata-se aqui, de questão delicada. Entendo para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no artigo 992 do RIR/94. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Ora, deve se ter sempre em mente o princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume". Há de ter no processo provas sobre o evidente intuito de fraude.

Não há dúvidas, que o termo sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Acredito que o processo não oferece provas sobre evidente intuito de fraude. O que ficou evidenciado foi o fato da omissão de rendimentos. Essa omissão foi provada através da apuração da origem e aplicações de recursos.

Faz-se necessário lembrar, que a tributação resulta de presunção de rendimentos auferidos pela autuado. Levando a crer que, a princípio, estes rendimentos não teriam sido declarados pelo suplicante, ou seja, deixou de submeter à tributação tais rendimentos.

Ora, com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de rendimentos ou classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias a margem da declaração de rendimentos, sem a devida comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, a falta pura e simples de inclusão de

algum bem em sua Declaração de Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, aos que pensam em contrário, examinando-se a aplicação da penalidade de 150% vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Acumularam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo à imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos partiu da presunção legal de omissão de rendimentos, em razão dos "acréscimos patrimoniais a descoberto" apurados através do Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a titulo gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, evasão de divisas através da prática comprovada de subfaturamento e superfaturamento, etc.

Valores depositados na conta bancária em nome do contribuinte omitidos na Declaração de Bens e Direitos, por si só, não tem o condão de caracterizar presunção de

omissão de rendimentos. O que pode caracterizar omissão de rendimentos é dos depósitos bancários, cuja origem dos recursos não sejam suficientemente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se tratam de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado de plano com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que a presunção legal que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não são tributáveis, etc., embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de fraudar, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes para o imposto de renda. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso,

negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte ou a falta de declaração de algum bem, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a simples presunção de omissão de rendimentos.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa lançadora não se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessária que estivesse perfeitamente identificada e comprovada a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

Há, pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Entendo, que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 300% decorrente do artigo 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida para 150%, conforme o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica. Entretanto, nada disso consta do auto de infração, ora em discussão.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, nestes termos:

> "Art. 992 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8,218/91, art. 4º)
>
> ...
>
> II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

> "Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
>
> I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;
>
> II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.
>
> Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.
>
> Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular de declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém.É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fato de fraude, o legislador tributário entendeu presente, ipso facto, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade "dolo" sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar pressuposto não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades circunstâncias e essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto, ressai como aspecto distintivo fundamental em primeiro plano é o conceito de "evidente" como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de 150%.

Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

> "EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente."
>
> "EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se."

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

> "EVIDENTE. Do latim evidens)claro, patente), é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé."

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade lançadora a entender ter o recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, no fato do contribuinte ter deixado de declarar os recursos que possuía em 31/12 dos anos calendários em

questão, agir com a finalidade de obstruir ao máximo a ação fiscal, prestar falsas informações.

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Assim sendo, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, cujo amparo legal vem do inciso II, do artigo 4º, da Lei n.º 8.218, de 1991, hoje disciplinado pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Enfim, não há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Não há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Decidido que não cabe a qualificação da multa de lançamento de ofício aplicada e sim multa de lançamento de ofício normal de 75%, é de se analisar a preliminar de decadência.

Quanto a preliminar de decadência, tem-se que o suplicante 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. Assevera, para tanto, que os fatos geradores ocorridos e lançados do ano-calendário de 1995 já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional.

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

Porém, antes de adentrar na questão propriamente dita se faz necessário alguns comentários sobre as contagens de prazo no que tange ao processo administrativo fiscal, tendo vista que a ciência do lançamento deu-se através de edital.

Diz a legislação de regência:

Decreto nº 70.235, de 06/03/72 – Processo Administrativo Fiscal:

"Art. 5º. Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal do órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

(...).

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração de quem o intimar;

II – por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III – por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II.

§ 1º. O edital será publicado uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

§ 2º. Considera-se feita a intimação:

I – na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II – no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III – quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º. Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º. Considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal."

Lei nº 9.784, de 29/01/99 – Processo Administrativo Federal:

"Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I – identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;

II – finalidade da intimação;

III – data, hora e local em que deve comparecer;

IV – se o intimado deve comparecer pessoalmente ou fazer-se representar;

V – informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI – indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

(...).

Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo.

§ 3º Os prazos fixados em meses ou anos contam-se de data a data. Se no mês do vencimento não houver o dia equivalente àquele do início do prazo, tem-se como termo o último dia do mês.

Convém ressaltar, que em um Estado de Direito, dentro de uma ordem jurídica normal em regime democrático, a CONSTITUIÇÃO é a Lei Maior, como se diz Fundamental, à qual todas as demais normas legislativas devem submeter-se e amoldar-se, sob pena de serem declaradas inconstitucionais e perderem sua eficácia.

Descendo na escala hierárquica, em seguida, está a LEI COMPLEMENTAR, que exige, para sua aprovação, quorum especial. A um degrau abaixo, situa-se a LEI ORDINÁRIA que, se embasada na Lei Complementar, deve conformar-se às suas lindes (limites). Segue-se o DECRETO. Este, expedido pelo Executivo, autorizado pela lei, ou para dispor sobre a estruturação e atribuições de órgãos da administração federal, ou para explicitá-la, dar-lhe operacionalidade, REGULAMENTANDO OS SEUS DISPOSITIVOS.

Historicamente, sabe-se que, em 07 de março de 1972, quando pela delegação expressa no artigo 2° do Decreto-lei n° 822/69, foi publicado o Decreto n° 70.235/72, TODA A LEGISLAÇÃO PROCESSUAL ADMINISTRATIVA "DE DETERMINAÇÃO DE EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO E O DE CONSULTA SOBRE A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL " FOI REVOGADA, legislação essa que se continha em Lei e Decretos-lei com força de lei. Embora o Decreto n° 70.235/72 não mencione em seu final a data de sua entrada em vigor, entendemos que, por força da revogação supracitada, em 07 de março de 1972, ele era o único diploma a regular a matéria prevista na expressão entre aspas acima transcrita de seu artigo 1°. Tem força de lei, por conter delegação legislativa, decorrente do Decreto-lei n° 822/69:

> "CAPITULO I – DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS
> Art. 5° - LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes."

Isto demonstra que, dependendo da vontade do contribuinte, sujeito passivo em um litígio administrativo, a contenda poderá ser levada a deslinde na área judiciária. Na sistemática jurídica brasileira, não há decisão com trânsito em julgado, definitiva, contra o sujeito passivo na esfera administrativa. Os Tribunais Administrativos são informais, podendo o próprio sujeito passivo, sem concurso de advogado, fazer sua defesa.

Deve-se ter uma idéia que este informalismo não é absoluto. Podemos dizer que o Código tributário Nacional (Lei n° 5.172, de 25/10/66), elevado à categoria de Lei Complementar, a partir do Título III – artigo 139 e seguintes – trata do Direito Formal Tributário, com a expedição de normas para aplicação do direito material, substantivo, em hipótese, aos casos concretos.

Disto tudo, é de se concluir a partir do CTN que as principais regras do processo Administrativo Fiscal têm que se embasar em Lei (entenda-se como Lei o Decreto-lei).

Assim, o Decreto n° 70.235/72 deve conciliar-se com a Lei n° 9.784/99. Havendo caso de antinomia normativa deve prevalecer a regra contida no Decreto n° 70.235/72, que é a norma que regula o próprio processo administrativo fiscal e tem força de lei.

Voltando ao assunto, sem dúvida alguma, que a função dos prazos encontra sua origem na teoria geral do processo judicial, e consagra o princípio da não interrupção do lapso de tempo durante o qual os atos poderão ser praticados, excluindo na sua contagem o dia do início e incluindo o do vencimento.

É de se observar que o critério de contagem de prazo previsto nas normas legais de regência exclui a possibilidade do dia fatal recair em data em que o expediente na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato não seja normal, assim entendidos os sábados, domingos, feriados e pontos facultativos, bem como as datas em que, por qualquer circunstância, a repartição não tenha funcionado em seu horário pleno, como nos casos de greve, paralisação ou decretação de meio-expediente.

A esse respeito, a jurisprudência administrativa pacífica tem concluído no sentido de, nos casos de intimação em sábado ou domingo, por exemplo, o prazo inicial da contagem é na terça-feira e, nos de intimação efetuada nas sextas-feiras, o prazo inicia-se na segunda-feira.

Conforme o sistema adotado para fixação de prazos, podem estes ser contados em minutos, horas, dias, meses e anos. É o caso do sistema empregado no Código de Processo Civil e contemplado no Código Civil. No regime do Decreto nº 70.235, de 1972 e na Lei nº 9.784, de 1999, contudo, não foram previstos prazos em minutos e horas, tendo sido contemplados apenas hipóteses de prazos em dias, meses e anos.

É de se ressaltar, que todo prazo, em princípio, é contínuo, uma vez iniciado a sua fluência não se interrompe até findar. Assim, contam-se os dias individualmente, excluindo-se o dia do começo e se incluindo o do vencimento.

No que concerne aos prazos em meses e anos, dispõe os dispositivos legais que devem ser contados de data a data (Lei nº 810, de 1949 e Lei nº 9.784, de 1999).

Nota-se nos autos, que o autor do procedimento fiscal informou que recebeu o envelope e o Aviso de recebimento registrando a recusa aproximadamente por volta das 17:34 do dia 13/12/01 (fls. 3147) informação ratificada pelo Gerente Operacional da ECT (fls. 3150). Não há dúvidas, como já disse o Relator da decisão em primeiro grau, que o Edital em questão foi afixado após o encerramento do expediente para o público, quando a repartição já estava fechada para o contribuinte em geral.

Concordo com a decisão de primeiro grau, que esse fato não invalida o procedimento, o ato de assinar e colocar o Edital na repartição ocorreu em 13/12/2001, mas não pode, como bem disse o Relator, por ferir, frontalmente, o que prescreve o art. 23

supracitado e o princípio constitucional da publicidade ser considerada essa data para efeito de contagem de prazo como de afixação do Edital em repartição franqueada ao público, porque, naquele dia, no ato da afixação do Edital a repartição não era franqueada ao público. Sem dúvidas, que essa afixação só se tornou válida para efeito de contagem de prazo quando da abertura da repartição ao público na manhã do dia 14/12/01.

Como se manifestou o Relator, se a repartição estava fechada ao público ninguém poderia ter acesso ao Edital em 13/12/01, não podendo nesta data "realizar o ato". Assim, esta data não poderia ser a de início da contagem de prazo e sim a data de 14/12/01, desta forma o 16° dia da afixação do Edital caiu no dia 29/12/01, Sábado, dia considerado não útil.

É de se reforçar, que na cientificação por edital não se aplicam as normas gerais de contagem dos prazos previstos nas normas de regência, devendo ser iniciada no dia seguinte à data da publicação ou afixação do edital, independentemente de que dia da semana seja, ou de se tratar de dia útil ou não, considerando-se intimado o sujeito passivo impreterivelmente no décimo quinto dia seguinte.

Disso tudo, conclui-se que o dia da ciência do lançamento se deu em 29/12/01.

Observa-se da mesma forma, que a decisão de primeiro grau entendeu que em razão do recorrente ter apresentado a Declaração de Ajuste Anual de rendimentos relativo ao exercício de 1996 fora do prazo (21/12/98 – fls. 465), o termo inicial para contagem do prazo decadencial corresponde a 01/01/97 – primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado -, expirando-se em 31/12/2001, subsumindo-se assim, ao inciso I do art. 173 do CTN. Considerando-se o sujeito passivo

intimado no dia 29/12/01 (15° dia da afixação do Edital), o lançamento não estaria decadente.

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.

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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° da Lei n° 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 n° 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 omisso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, ou seja, o cálculo do imposto ficará sujeito à tabela progressiva anual.

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 complexivo 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 n.º 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 n.º 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.

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 1996, ano-calendário de 1995, 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 31/12/00, 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 juste 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, nade 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

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

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

...

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

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

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.

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 qüinqüenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito

tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por 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.

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 subseqüente, 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 subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, sendo irrelevante o fato de o contribuinte estar omisso 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 n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

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

Em assim sendo, 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 1996, referente ao ano-calendário de 1995, quando a ciência do Auto de Infração se deu em 29/12/01, não merece prosperar, já que o prazo qüinqüenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1995, começou a fluir em 31/12/95, exaurindo-se em 31/12/00, sendo irrelevante o fato do contribuinte não ter recolhido imposto de renda ou não ter entregue a Declaração de Ajuste Anual questionada.

Assim sendo, é de se reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75% e em conseqüência ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de ACOLHER os embargos apresentados para RERRATIFICAR o Acórdão nº. 104-19.523, de 09 de setembro de 2003, para sanar a omissão suscitada, mantida a decisão original.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2005

NELSON MALLMANN