



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10907.002306/2004-82	Acórdão retificado com base no art. 58 do RI / CC.
Recurso n°	155.337 Voluntário	Vide Despacho Saneador n° 447, de 03/07/2008, que passa a ser parte integrante deste.
Matéria	IRPF	
Acórdão n°	102-48.785	
Sessão de	19 de outubro de 2007	
Recorrente	IRATY VALLE DAROS	
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA — Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka (Relator). Designado o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Redator designado e Presidente em exercício

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), SILVANA MANCINI KARAM, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, SANDRO MACHADO DOS REIS (Suplente convocado) e IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



Relatório

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 43.087,95, resultante da dedução indevida de previdência oficial (Ano-Calendário - AC de 1998, R\$ 4.243,08); previdência privada (R\$ 7.390,00 nos AC 1998 e 1999) e despesas médicas (AC 1998, R\$ 15.188,98 e 1999, R\$ 26.089,76).

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 8 de outubro de 2004, fl. 21, com ciência em 21 deste mês e ano, fl. 28, e composto pelo tributo, a multa de ofício, prevista no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, e os juros de mora.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/CTA n.º 06-12.355, de 03 de outubro de 2006, fl. 77, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento. Nesse ato, por força da informação constante da Impugnação, considerada não impugnada a exigência relativa ao AC 1999, fls. 30 e 79.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 24 de outubro de 2004, conforme AR, fl. 82, enquanto a recepção do protesto, em 21 de novembro desse ano, fl. 89.

O recorrente:

1. Pede pela ineficácia do feito quanto à parcela relativa ao AC de 1998. Fundamenta o pedido na norma contida no art. 150, *caput*, do CTN. Considera de ocorrência anual o fato gerador do Imposto de Renda, enquanto o marco inicial de contagem do prazo decadencial, o dia 31 de dezembro. A declaração de ajuste anual seria apenas instrumento de acerto de contas e não teria poder de alterar o referencial de início de contagem do prazo decadencial. Julgados do Poder Judiciário.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

A lide é restrita apenas ao aspecto preliminar de ineficácia da parcela da exigência remanescente que tem por referência o ano-calendário de 1998, com fundamento na extinção do direito de exigir, por força da formalização do lançamento em momento posterior ao *dies ad quem* do correspondente prazo concedido ao sujeito ativo.

A matéria é complexa e tem interpretações diversas seja na esfera administrativa ou na judicial. No entanto, com o devido respeito a todas as demais manifestações, posiciono-me, com fundamento na legalidade e na especificidade das normas, no sentido de que a decadência é regida pelo artigo 173, do Código Tributário Nacional – CTN. Como apresentei declaração de voto no processo 10768.008872/2004-30, recurso 149.463, Ac. n.º 102-48.275, 1.º de março de 2007, transcrevo-a para fins de simplificar a posição.

“Devo manifestar meu posicionamento em relação à decadência para fins de esclarecimentos e justificativas à defesa, em razão desta ter tomado como reforço à sua posição alguns acórdãos nos quais me posicionei de forma diversa quanto a esta matéria, ou seja, na mesma linha atualmente predominante no Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que o marco inicial de contagem do referido prazo encontra-se na data de ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto a extinção, com a homologação tácita havida por força do transcorrer do espaço temporal de 5 (cinco) anos do mesmo referencial, sem que a Administração Tributária tenha efetuado a homologação expressa.

O fundamento legal para esse posicionamento é a norma contida no parágrafo 4.º, do artigo 150, do CTN: “Se a lei não fixar prazo a 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,(..)”.

No contexto do Direito Administrativo, segundo De Plácido e Silva¹, o termo homologar significa “a ratificação ou aprovação, pelo poder público, de ato executado por particular”. Posto o conceito no conjunto da frase supra, verifica-se que a homologação tácita a que se reporta o texto legal diz respeito à ratificação ou aprovação pelo poder público do(s) ato(s) executado(s) pelo(s) particular(es) quanto à obrigação atribuída pela lei de antecipar o referido tributo antes que o fisco efetue o lançamento. Esta obrigação, no caso do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, alberga as antecipações mensais do tributo, seja pela fonte pagadora, ou pela própria pessoa física, inclusive os pagamentos havidos por força da declaração de ajuste anual.

¹ SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



Então poderia ser argüido que a ação de declarar a percepção de rendimentos a menor ou com valor mínimo de tributo recolhido, estaria tacitamente homologada após o transcorrer de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, este centrado em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, nos moldes da legislação atual. Esse raciocínio é incorreto porque a situação corresponderia à figura tipificada como "declaração de ajuste anual inexata", motivo para que fosse exigida a diferença de tributo por modalidade de lançamento denominada "de ofício", prevista no artigo 149, do CTN, enquanto o prazo do direito de exigir, subsumido à norma do artigo 173, do mesmo ato legal.

Válido salientar, que o artigo 149, parágrafo único, do CTN, contém norma restritiva ao direito de rever o lançamento – por homologação, declaração ou de ofício - no sentido de que seja vedado esse exercício, caso prevaleça a ineficácia por decadência: "Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública".

Face a uma declaração inexata, a busca da norma aplicável à caducidade do direito de exigir pela autoridade executora somente pode ter como destino a parte do CTN que trata especificamente do assunto, ou seja, o artigo 173, desse ato legal, justamente porque a atividade de revisão, conforme afirmado em momento anterior, constitui modalidade de lançamento denominada "de ofício", distinta das demais. E, nessa linha, o marco inicial de contagem não pode ser tomado como o fato gerador do tributo, porque constituiria utilização do texto legal inadequado, caso tomado, por exemplo, a norma do artigo 150, § 4º, da mesma base legal.

As normas do artigo 173, têm por objeto a "decadência", que é o prazo concedido ao exercício de um direito, com marco inicial de contagem exatamente no momento em que é possível exercê-lo. Válido lembrar que a decadência significa em termos de terminologia jurídica², "a queda ou perecimento de um direito, pelo decurso do prazo prefixado ao seu exercício, isto é, a queda ou perecimento de um direito pela falta de seu exercício no interregno assinalado pela lei."

Seguindo esse direcionamento, importante observar que a regra geral de incidência desse tributo para as pessoas físicas impõe o dever de apresentar uma declaração de ajuste anual, até o último dia útil do mês de abril do exercício financeiro imediatamente subsequente ao de ocorrência do fato gerador, na qual deverá ser composta a renda anual com a somatória dos rendimentos mensais e a inclusão do resultado tributável da atividade rural, bem assim, apropriadas determinadas espécies de deduções não integrantes do cálculo para recolhimento das antecipações, para que se encontre a base de cálculo anual e o imposto devido referente ao período.

Por decorrência, claro e evidente que a exigência de tributo pela Administração Tributária somente pode ocorrer após a apresentação da dita declaração, porque na situação em que a primeira tivesse por objeto o ano-calendário anterior e fosse formalizada imediatamente após a data-limite para o fato gerador, o contribuinte disporia, por força de lei, de prazo legal até 30 de abril do ano-calendário imediatamente subsequente ao de ocorrência do fato gerador, para corrigir, sem qualquer acréscimo legal, as infrações teoricamente apuradas pelo fisco, mediante apresentação da correspondente Declaração de Ajuste Anual. Há que se ressaltar, ainda, a inexistência de norma portadora de autorização para afastar o direito de declarar concedido à pessoa física.

² SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. O. Cit.



Quanto aos efeitos da homologação tácita, cabe salientar que, conforme posto no início, esta diz respeito aos fatos declarados pelo sujeito passivo e que tiveram a correspondente parcela de tributo antecipada. Pela conformação posta pelos parágrafos 1º, 2º e 3º do referido artigo, verifica-se que essa figura jurídica foi criada para imprimir caráter de definitividade do tributo antecipado, ou seja, não se poderá novamente exigí-lo, por meio de atividade de lançamento, nem tampouco o sujeito passivo terá direito a pleitear restituição em razão da inexistência de ato formal de lançamento. A norma contida no parágrafo 4º, do referido artigo, contém a dita homologação tácita e a ressalva para as situações em que identificada infração(ões) na(s) qual(is) presente a intenção de comete-las. Para esta(s), os fatos já objeto de pagamento da antecipação do tributo poderão ser revistos, independente da homologação tácita.

Assim, se o texto legal do artigo 150, do CTN, tem por objeto regular o lançamento por homologação, não se presta como regra de caducidade do direito de exigir relativo a outros valores não inseridos nas declarações prestadas ao fisco ou àqueles declarados incorretamente, uma vez que não comporta fatos incompletos ou não declarados, ou, ainda, declarações inexatas. Homologa-se o que está correto e, somente possível de considerar-se correta, a parcela da renda correspondente ao tributo pago. Por decorrência, com o devido respeito àqueles que comungam com a posição predominante, o prazo legal para o direito de exigir com início de contagem a partir da ocorrência do fato gerador constitui forma inadequada de aplicação da lei porque evidência de formação incorreta da matriz legal aplicável às situações fáticas.

Verifica-se que essa norma não corresponde àquela, única, que deveria exprimir o tempo de validade do referido direito. Constitui interpretação inadequada do texto legal justamente porque o direito do sujeito ativo de erigir o crédito tributário não pode ser exercido imediatamente a partir desse momento, mas apenas após a entrega da dita declaração, ato que decorre da obrigação acessória prevista em lei.

Expostos os motivos legais que me permitiram alterar os posicionamentos anteriores, conveniente lembrar que o conhecimento humano é enriquecido com os conceitos adquiridos nas experiências diárias e pela absorção e análise constante das construções resultantes dos estudos desenvolvidos por outras pessoas, intervenientes que não pouparam este que escreve.

Assim, justificada a divergência em relação ao posicionamento anterior, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência para o período de referência, uma vez que esta tem subsunção, na situação, às normas do artigo 173, I, do CTN e marco inicial de contagem no 1º dia do exercício subsequente àquele em que o tributo poderia ter sido lançado."

Considero que o marco inicial de contagem do prazo concedido ao sujeito ativo para formalizar o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998 é o dia 1º de janeiro de 2000, enquanto o *dies ad quem*, 31 de dezembro de 2004. Como o lançamento foi erigido e com publicidade em outubro desse ano, concretizou-se durante o período legal estabelecido para esse fim.



Destarte, rejeita-se a referida ineficácia, por decadência, com fundamento no artigo 173, I, do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2007.



NAURY FRAGOSO TANAKA

Voto Vencedor

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Redator Designado

O presente voto vencedor restringe-se à questão da decadência, matéria que resultou vencido o(a) ilustre conselheiro(a) relator.

I – Da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível³.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: a) identifica a ocorrência do fato gerador; b) determina a matéria tributável e c) calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não for pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as partes. Extinto contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os

³ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

contratantes desaparecem com a sentença resolutória⁴. Em relação aos tributos dá-se o mesmo, efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto⁵.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.⁷

⁴ A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁸, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeat*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado⁹.

indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

⁸ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc.

⁹ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: "Cumprir recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso

O pagamento, volto repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional¹⁰ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto 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 estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre 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 homologado 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 obviação 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

do ICMS e do IPI, por exemplo". In "Código Tributário Nacional", coordenador Vladimir Passos de Freitas, ed. RT, p. 150.

¹⁰ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2ª Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

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 a 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.

(...)

I.a) Do aspecto temporal do fato gerador:

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, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro etc). 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 impondível. 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.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador e os fatos geradores complexivos, nos quais o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do percurso tem-se inúmeros passos, mas para efeito de vitória só é considerado um único passo, qual seja, o passo dado pelo maratonista que primeiro atingir a linha de chegada.

I.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

No lançamento por homologação o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente ganho obtido na alienação de bens, o atual Imposto de Renda Pessoa Física etc.

O lançamento de ofício ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, via de regra, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabé ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é o “por declaração” ou “por homologação” e em que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹¹, encontra respaldo no § 4º do

¹¹ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por prostrar indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição de eventual crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação do lançamento ocorreu em 21/10/2004, reconheço a decadência dos créditos tributários exigidos, com multa de 75% (setenta e cinco por cento), cujos fatos geradores ocorreram em data anterior a 01/01/1999.

ISSO POSTO, voto no sentido ACOLHER a preliminar de DECADÊNCIA em relação aos fatos geradores que não foram objeto de multa qualificada, ocorridos em data anterior a 01/01/1999.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 19 de outubro de 2007.


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem "em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a 'lançamento por homologação', a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado." (In. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

