

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Recurso nº. : 142.346
Matéria : IRPF - Ex(s):1999
Recorrente : ANTÔNIO CARLOS STRODIOTTO MACARINI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 10 de novembro de 2005
Acórdão nº : 104-21.177

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO CARLOS STRODIOTTO MACARINI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDozo
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
RÉDATOR/DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

Recurso nº : 142.346
Recorrente : ANTÔNIO CARLOS STRODIOTTO MACARINI

RELATÓRIO

Antônio Carlos Strodotto Macarini recorre do v. acórdão prolatado às fls. 469 a 485, pela 4ª Turma da DRJ de Curitiba – PR que julgou procedente em parte ação fiscal, consubstanciada no auto de infração de fls. 341/343, lavrado em 16.04.2004, com ciência em 20/04/2004, por intermédio de AR acostado às fls. 344, tirado de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 1998, exercício 1999, decorrente de omissão de rendimentos, caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte não comprovou a sua origem. O lançamento funda-se no disposto nos arts. 42, da Lei de nº 9.430/96; 4º, da Lei de nº 9.481/97; e 21 da Lei de nº 9.532/97. O acórdão está sumariado nestes termos:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa: NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERMO DE INÍCIO.

No lançamento de ofício, a fluência do prazo decadencial somente se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido formalizado.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à constitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.
INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.
É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos formais do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.
As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

OMISSÃO DE RENDIMENTO LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430 de 1996. A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza somente o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.
Tratando-se de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa de ofício de 75%, a qual é devida em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e deve ser aplicada independente da intenção do agente.

Lançamento Procedente em Parte." (fls. 469/470).

O contribuinte recorre para este Conselho de Contribuintes destacando, ao discorrer em torno dos fatos de que "não poderia o v. acórdão o V. Acórdão recorrido validar lançamento concluído antes de se complementar instrução probatória deste e quando a demora de obtenção de dados inflexivelmente exigidos pelo Fisco, não decorre de recusa ou desídia do contribuinte, ora recorrente, mas de terceiros (Bancos)" que no seu entender transmuda o benefício concedido à Administração da "presunção de verdade de suas afirmações" no "ônus de prová-las".

De outro lado, argumenta que se tal "não fosse bastante para decretar a nulidade e a improcedência do presente Lançamento por auto de infração, registra-se, ainda, que o direito de constituir supostos créditos tributários, relativos ao ano-calendário de 1998, está decaído, ex vi do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

Sustenta que “o critério de apuração do tributo é que define a modalidade do lançamento” no âmbito do “Imposto de Renda Pessoa Física tributo ao qual a legislação atribui ao Recorrente o dever de apurar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, aplicando-se o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, conforme da decidiu o Colendo Conselho de Contribuintes” nos termos contidos na ementa transcrita do v. acórdão de nº 102.45972 assim “não poderia o V. Acórdão recorrido validar autuação que, em 16/04/2004, efetivou lançamento por auto de infração, relativo a fato jurídico hipoteticamente tributável do ano-calendário de 1998, pois já transcorrido o quinquênio de trata o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional”.

Registra, ainda, que “encartou nestes autos de processo, diversas cópias de cheques que foram fornecidas posteriormente a lavratura do presente auto de infração pelas respectivas instituições bancárias, que confirmam que os indigitados depósitos constante do presente lançamento, são transferência entre contas bancárias, em decorrência de utilização dos créditos disponibilizados, em cada instituição, como alhures demonstrado”.

Os fundamentos jurídicos das demais preliminares suscitadas e do mérito foram sintetizados pelo recorrente ao pedir a extinção da exigência fiscal, nos seguintes pontos:

“-A r. autuação fiscal é nula por violar o princípio da ampla defesa (Constituição Federal, art. 5º, inciso LIV); o princípio do contraditório (Constituição Federal, art. 5º, inciso LIV); o princípio do devido processo legal (Constituição Federal, art. 5º, inciso LV); o princípio da segurança jurídica, bem como o art. 142, do Código Tributário Nacional, porque efetuou lançamento por mera suposição, impedindo ao contribuinte que, na fase oficiosa, concluirisse a produção de suas provas, que estavam sendo diligentemente buscadas para atender às solicitações específicas do próprio fisco, que ao invés de aguardar a obtenção de tais elementos, resolveu dar pela sua falta, e supor a existência de fato jurídico do Imposto de Renda Pessoa Física, o qual não ocorreu, infringindo, inclusive o inciso III, do art. 153 da Constituição Federal, os artigos 43, 44, 45, 113, 114 e 116, todos do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

CTN, § 1º e § 3º, do artigo 59, do Decreto-lei 70.235/72, e o § 1º, do art. 845, do RIR, Decreto 3.000/99 (Lei 5.844/43, art. 79 § 1º).

- IRPF - Omissão de Rendimentos - Sinais exteriores de riqueza - lançamento com base em depósito bancário - no arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º, do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. (4ª C do 1º CC - nº 104-15.051 - Rel. Cons. Nelson Mallmann - j 11.06.97 - DOU 1 28.11.97, p 28.032);

- O MPF nº 0901500.2001.00511-4, instaurado com base nas informações da CPMF do ano-base de 2000, exercício 2001, objetivando constituição de crédito do IRPF, está infringindo o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96 que impedia a utilização de informações para esta finalidade. Procedimento fiscalizatório irregularmente instaurado que não poderia determinar quebra de sigilo bancário. Art. 1º da Lei nº 10.174/2001 que deu nova redação ao dispositivo, portanto é totalmente nulo;

- Ante a ausência de qualquer atitude dolosa ou fraudulenta do recorrente, com intuito de lesar a arrecadação o que por si só é suficientemente para elidir a incidência de qualquer multa, não havendo como impor qualquer penalidade à recorrente;

- Não há no presente processo administrativo, qualquer indício de disponibilidade econômica ou jurídica, e muito menos renda, consumida ou que houve acréscimo patrimonial não comprovado, elementos imprescindíveis para a concretização do fato descrito no antecedente da norma jurídica tributária do Imposto de Renda, nos termos da legislação aplicável. Fato que roga pela total improcedência do lançamento ora impugnado objeto do presente recurso (houvesse observância das normas legais, o recorrente não precisaria submeter-se aos incômodos e gravames do processo administrativo);

- O auto de Infração, fundado em dados presumidos, estes extraídos de meros extratos de movimentação financeiras, sem examinar as reais condições dos dados bancários e suas origens, não pode prevalecer, por se constituir em verdadeiro lançamento fundado em suspeitas, suposições e conjecturas;

- Está demonstrado e comprovado, a origem de toda movimentação bancária do recorrente, seja pelas operações bancárias realizadas, utilizando-se do prazo concedido para saques a descoberto, seja pelos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

seus rendimentos declarados, cujos saldos foram desconsiderados como origem (artigo 85 do Regulamento do IRPF – Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º);

- A Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC a título de juros sobre o suposto crédito é inconstitucional e ilegal, consoante o limite instituído pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 161, e por força do art. 146, inciso II, e 159, inciso IV, ambos da Constituição Federal.” (fls. 581/583).

Diante do exposto “e por todos os demais fundamentos antes arrolados” requer a nulidade da exigência, ou se não for possível, a improcedência do lançamento por ser medida de direito e justiça.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo.

Inicialmente cabe delimitar o âmbito do exame, as alegações em torno de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária apontadas não estão afetas à competência das autoridades administrativas, matérias estas reservadas ao crivo do Poder Judiciário. A jurisprudência deste Conselho é pacífica confira-se, dentre muitos: Ac. 105-13.357; Ac. 105-13.108 e 104-19.061.

Cumpre examinar, de pronto, a questão posta para exame deste colegiado em torno de apontada decadência do lançamento efetuado.

Cabe avivar que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física ocorre sempre em 31 de dezembro, independente de se adentrar na velha discussão doutrinária, espécies de lançamento por homologação, declaração ou misto. Aqui, está consubstanciado o denominado fato gerador complexo, ou seja, formado ao longo do ano-calendário compreendendo todos os fatos ocorridos naquele período abrangido pela incidência. Os fatos são verificados, mês a mês, para que seja possível configurar a ocorrência ou não do fato gerador em 31 de dezembro.

No caso, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1998, somente em 1999 poderia ter sido lançado o imposto e, assim, a contagem do prazo, em princípio, iniciar-se-á a partir de 1º de janeiro de 1999, decaindo-se o direito de lançar em 31/12/2003.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

Contudo alguns, como a relatora, entendem que o prazo só começa a fluir a partir da data da oportuna entrega da declaração de ajuste, pois tão só a partir de então a Fazenda Nacional tem ciência dos fatos e poderá efetuar o lançamento, prazo concedido em igual para o recorrente retificar a declaração apresentada.

Precisa é a lição de Alberto Xavier ao desvelar a natureza jurídica das declarações de ciência a delinear seus efeitos:

"As declarações dos contribuintes revestem a natureza de declarações de ciência, que têm por fim levar ao conhecimento da Administração fiscal fatos relevantes para o objeto do procedimento sejam eles constitutivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária".

Trata-se mais especificamente de declarações de ciência qualificada, pois elas se reportam não apenas à materialidade dos fatos, mas também a sua qualificação jurídica.

Da pura declaração de ciência há que distinguir certos atos jurídicos voluntários, praticados no contexto documental da declaração, mas que desta são juridicamente autônomos: é o caso, por exemplo, da manifestação de vontade de optar por um ou outro regime tributário (como o lucro presumido) ou por um outro tipo de incentivo fiscal. Trata-se de atos voluntários, incluídos no conteúdo 'dispositivo' da declaração – como se lhe refere Rafaello Lupi – e que obedecem a regime jurídico separado.

Tendo por objeto fatos atinentes a direitos e deveres indisponíveis, por força do princípio da legalidade tributação, a declaração do contribuinte jamais poderia ter o significado de ato de vontade que envolvesse uma disposição da sua situação jurídica, mediante aceitação, confissão ou renúncia, como sustentou Pugliese.

Como bem observou Rubens Gomes de Sousa – seguindo a lição de Vanoni – 'a função de tais atos consiste em atribuir à outra parte a disponibilidade de uma prova plena, a ser usada no interesse pessoal da pessoa a quem aproveita, enquanto a finalidade da declaração não é a de atribuir ao fisco a disponibilidade de uma prova plena a ser utilizada pelo fisco no seu interesse como parte, mas ao contrário, a de fornecer à autoridade fiscal os elementos necessários ao desempenho de uma atividade administrativa, cujo objetivo, por sua vez, não é pura

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

e simples defesa do interesse do Fisco, mas a atuação da vontade abstrata da lei no caso concreto.

Versando a declaração sobre fatos indisponíveis cuja investigação se subordina ao princípio da verdade material, pode ser ela modificada, por iniciativa do contribuinte, com vista à sua retificação (Berichtigung).

(.....)

No que concerne à retificação por iniciativa do Fisco, o § 2º do art. 147 do Código Tributário Nacional estabelece que 'os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela'. Trata-se aqui da figura da revisão da declaração, como pressuposto do lançamento de ofício e não da revisão de um lançamento anteriormente realizado. A retificação da declaração pode ser favorável ao contribuinte, caso em que será considerada no lançamento que vier a ser efetuado, ou desfavorável, caso em que servirá de fundamento à realização do lançamento de ofício, com fundamento no inciso IV do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ao contrário da retificação da declaração, por iniciativa do contribuinte, que é uma faculdade deste, a retificação de ofício é dever funcional do Fisco sempre que constate um erro – e isto seja ele favorável ou desfavorável ao contribuinte, pois a função da retificação é a de uma aplicação objetiva da lei". (Do Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário – Xavier, Alberto, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, págs. 184/188).

Daí irradia-se que tão só após a apresentação da declaração é que a autoridade fiscal possui os elementos necessários para efetuar o lançamento, ou seja, constituí-lo (art. 142 do CTN).

Compulsando os autos verifica-se que a entrega da Declaração de Ajuste Anual, exercício 1999, ano-calendário 1998, foi retificada em 24/04/2002 (fls. 25/31 e 299/302), daí evidencia-se que houve a oportuna apresentação da declaração correspondente aquele exercício.

Evidencia-se que tão só a partir da data final fixada para a entrega da declaração, 30 de abril de 1999, é que se poderia iniciar-se a constituição do crédito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

tributário. Assim, patente está a não ocorrência da decadência, vez que a lavratura do auto de infração ocorreu em 16 de abril de 2004 (fls. 341), a ciência do auto de infração em 20 de abril de 2004, conforme se verifica às fls. 344, nos termos do aviso de recebimento de nº: RZ 01956704 0 BR, portanto lançamento oportunamente constituído, antes do prazo fatal 30 de abril de 2004.

Isto, posto, voto no sentido de não acolher a apontada decadência.

Registre, por fim, que as demais questões postas no recurso não foram objeto de exame em decorrência de a maioria dos integrantes deste colegiado ter acolhido a decadência.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vénia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, permito-me divergir de seu voto quanto a contagem do prazo decadencial.

Defende a Conselheira Relatora a tese de que o prazo só começa a fluir a partir da data da oportuna entrega da declaração de ajuste, pois tão só a partir de então a Fazenda Nacional tem ciência dos fatos e poderá efetuar o lançamento, prazo concedido em igual para o recorrente retificar a declaração apresentada.

Entende, ainda, que só a partir da data final fixada para a entrega da declaração, 30 de abri de 1999, é que se poderia iniciar-se a constituição do crédito tributário. Assim, patente está a não ocorrência da decadência, vez que a lavratura do auto de infração ocorreu em 16 de abril de 2004 (fls. 341), a ciência do auto de infração em 20 de abril de 2004, conforme se verifica às fls. 344, nos termos do aviso de recebimento de nº: RZ 01956704 0 BR, portanto lançamento oportunamente constituído, antes do prazo fatal 30 de abril de 2004.

Discordo da nobre Conselheira pelos motivos que passo a expor.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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 na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

...

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

...

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

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

...

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

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

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

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

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

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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

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

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

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 inicio 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

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

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

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.

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, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/039, tendo tomado ciência do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

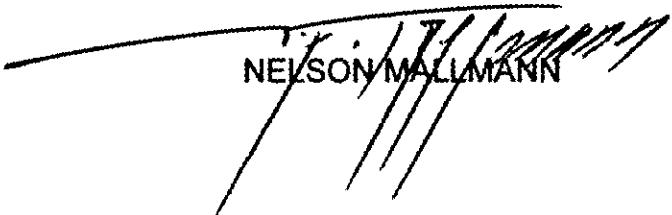
Processo nº. : 10930.001177/2004-18
Acórdão nº. : 104-21.177

lançamento, em 20/04/04, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaido o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005



NELSON MALLMANN