



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

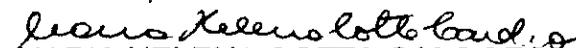
Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Recurso nº. : 141.423 - EX OFFICIO  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999  
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Interessada : LIU WEI YU ZEN  
Sessão de : 18 de maio de 2005  
Acórdão nº. : 104-20.662

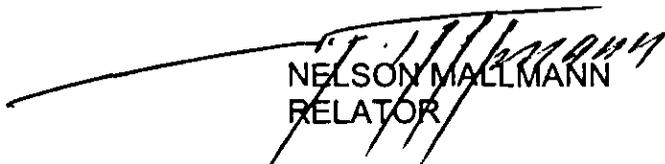
DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda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

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo que proviam o recurso de ofício.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

Recurso nº. : 141.423  
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Interessada : LIU WEI YU ZEN

## RELATÓRIO

A Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, de sua decisão de fls. 217/224, que deu provimento integral à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 170/174.

Contra a contribuinte LIU WEI YU ZEN, inscrita no CPF sob o n.º 004.675.909-31, residente e domiciliada na cidade de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná, à Rua Assis Chateaubriand, nº 238 – Apto 1402 - Bairro Jardim Cristina, jurisdicionada a DRF em Foz do Iguaçu – PR, foi lavrado, em 04/03/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 170/174, com ciência, através de AR, em 09/03/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.376.951,34 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda na fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculados sobre os valores do imposto de renda pessoa física relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda Pessoa Física, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras do exterior, em relação aos quais o contribuinte,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, art. 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 167/169, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte foi regularmente intimado a comprovar a origem, destinação e finalidade dos recursos transferidos para conta em seu nome, em instituição financeira no exterior, através do Termo de Início de Fiscalização datado de 21 de janeiro de 2004 (fls. 148/152). Foi anexada ao referido Termo a Relação de Créditos bancários recebidos, de acordo com documentos fornecidos pelo Banco Banestado, sendo os valores em dólares americanos (US\$) convertidos para real de acordo com o previsto na legislação (fls. 149/151). Os valores dos créditos levados a efeito em conta corrente da contribuinte no exterior foram obtidos em apurações levadas a efeito pela Polícia Federal, em investigação junto ao Banco do estado do Paraná S.A. (Banestado), agência Nova Iorque, Estados Unidos da América, e encaminhadas à fiscalização conforme ofícios e memorandos anexos (fls. 05/147);

- que efetivamente constam como remetentes dos recursos às empresas Câmbios Acaray S.A. e Câmbios S.A., que segundo consta seriam casas de câmbio que operam em Cidade do Leste, Paraguai. Porém a contribuinte não apresenta documentos que comprovem a origem de qualquer um dos créditos recebidos, bem como não informou em sua declaração de IRPF do ano calendário de 1998 a existência de conta bancária, de empresas ou negócios no exterior, nem mesmo o recebimento de recursos, sequer



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

rendimentos suficientes para justificar os créditos levados a efeito em conta bancária em seu nome no exterior;

- que quanto à legalidade para utilização de contas CC5 por estrangeiros não existe qualquer dúvida, porém a contribuinte possui CPF e efetivamente reside no Brasil, fato este em nenhum momento contestado pela contribuinte, não cabendo a ela a alegação de ser estrangeira. Caberia a contribuinte informar a existência de rendimentos e recursos no exterior em suas declarações de IRPF, fato este que não foi adotado pela contribuinte em qualquer de suas declarações de IRPF apresentadas;

- que a contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovem as operações financeiras, que comprovem as remessas para pagamentos a fornecedores, ou mesmo compras de fornecedores em outros países. Também não apresentou documentos da efetiva existência de suas supostas empresas no Paraguai, apenas alegando sem juntar provas. Outro fato que causa estranheza é o da contribuinte utilizar-se de conta corrente de pessoa física para movimentar recursos, alegando serem os recursos de pessoa jurídica, sediada no exterior, porém não apresentou provas da existência das mesmas. Lembro que os valores constantes da relação são créditos em conta da contribuinte, com origem no Banco do estado do Paraná, agência de Nova Lorque, sendo que os recursos podem ter tido origem em qualquer outro país. As empresas que remeteram os recursos para a conta são supostamente sediadas no Paraguai, mas isso não assegura que os recursos sejam oriundos deste país;

- que efetuamos busca em nossos arquivos, obtivemos cópia dos documentos informados pela contribuinte no parágrafo acima. A contribuinte alega na carta que a origem dos recursos é proveniente de vendas e representações realizadas por estabelecimentos comerciais da família da mesma Cidade do Leste, Paraguai. Porém a contribuinte também não faz prova naquele processo, em nome do seu ex-cônjuge, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

origem dos recursos no exterior. Cabe salientar que o processo do Banco Central é independente e diferente dos processos da Receita Federal, e que mesmo o Banco Central alerta na correspondência enviada à contribuinte que é necessária à separação das movimentações pessoais das decorrentes de negócios efetuados por pessoas jurídicas, bem como abertura de contas para as operações financeiras de empresas estrangeiras no Brasil;

- que a alegação da contribuinte sobre prescrição não é correta, pelo entendimento da legislação brasileira sobre prescrição e decadência. Se os documentos foram contabilizados pela exigências legais do Paraguai, cabe a contribuinte apresentá-los. Se as supostas empresas da contribuinte no exterior não possuem mais os documentos, o fisco brasileiro não pode aceitar a alegação da mesma, pois tais documentos seriam elementos de prova da movimentação financeira das supostas empresas, em benefício da contribuinte. Ademais, não consta nas declarações de IRPF da contribuinte a existência de empresas ou negócios em terceiros países, ou seja, oficialmente para o fisco brasileiro a contribuinte é declarante no país e seus depósitos/créditos no exterior são decorrentes de operações no Brasil.

Em sua peça impugnatória de fls. 180/198, instruída pelos documentos de fls. 199/209, apresentada, tempestivamente, em 01/04/04, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação tornando insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que requer seja acatada a presente preliminar para declarar a prescrição tributária e por conseqüência, a nulidade do auto de infração em tela, pois face ao decaimento de um direito, encontra-se extinta a obrigação, a qual visa a não permitir que a Fazenda Pública eternize o direito de constituir crédito tributário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

- que conforme já é do conhecimento desta Delegacia, bem como do próprio Banco Central, a contribuinte Liu Wei Yu Zen é proprietária de quatro estabelecimentos comerciais na Cidade Del Leste no Paraguay, como se comprova pelas inclusas patentes comerciais, onde a mesma vendia e ainda vende produtos de sua comercialização e em sua totalidade para brasileiros, advindo desta operação o recebimento tanto em espécie, como em cheques, sendo que estes eram depositados constantemente na sua conta corrente junto ao Banco do Brasil – agência centro desta Comarca;

- que a origem destes recursos movimentados da aludida conta corrente, são das vendas e representações realizadas nos respectivos estabelecimentos de sua propriedade e com sede no Paraguay;

- que não há como a contribuinte utilizar-se de documentos contábeis das empresas Paraguaias e de sua propriedade, relativos ao ano de 1998, pois naquele País, não há exigências extrínsecas e intrínsecas, em face do pagamento simplificado dos impostos e que se dá pelo denominado I.V.A;

- que no Auto de Infração foi eleito percentual aleatório e contrário à lei para a cobrança de multa, juros e atualização monetária injusta aos padrões inflacionários divulgado por instituições oficiais de respeitada credibilidade, bem como da interpretação de ilibados juristas tributários;

- que a multa num todo e exigida pelo Auto de Infração foi equivalente a 75% do valor dos impostos devidos. Esta multa, com devido respeito, é manifestamente ofensiva ao princípio constitucional do não-confisco, consagrado implicitamente pela Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, por maioria de votos, decide deferir a impugnação e determinar o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que em sua impugnação a contribuinte alega em preliminar a decadência do direito da Fazenda para lançar o tributo e, no mérito, diz que a origem dos valores que circularam por sua conta corrente bancária já foi devidamente justificada junto ao Banco Central do Brasil que, aceitou suas razões;

- que como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário está bem definido no inciso I do artigo 173 do CTN;

- que, todavia, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa. Logo, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição;

- que se observe, pois que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à autuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

- que, dessa forma, considerando ser prerrogativa da administração o lançamento dos créditos tributários, conforme dispõe o art. 142 do CTN, resta excluída a possibilidade de denominarem-se “autolancamento” os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na declaração e apuração dos tributos homologatórios. Assim, entende-se que a homologação efetuada pela autoridade administrativa pode recair tão-somente sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, eis que o lançamento propriamente dito carece ainda de formalidade legal, indispensável à sua caracterização e, ressalte-se, é no mínimo inadequado falar em homologação de ato cuja prática é de competência privativa da própria autoridade homologadora;

- que destarte, no caso concreto, a declaração de ajuste do exercício de 1999 foi entregue em 24/03/99, conforme consta do campo “dados de recepção e arquivamento” do documento de fls. 03. O resultado da declaração indicou “imposto a pagar” no valor de R\$ 972,00, valor este que foi pago pela contribuinte, conforme pesquisa ao sistema SINAL09 (fls. 214/215). Logo, o termo inicial para a contagem se iniciou em 01/01/99, findando em 31/12/03;

- que tendo sido a contribuinte cientificada por meio do Aviso de Recebimento – AR de fl. 178, em 09/03/04, resta caracterizada a decadência alegada pela defesa, devendo ser cancelado o lançamento em relação ao ano-calendário de 1998. Ressalte-se que o contribuinte efetuou pagamentos do IRPF no ano de 1998.

A ementa que consubstancia a decisão da Primeira Instância é a seguinte:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: Decadência



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

Em se tratando de imposto sobre a renda das pessoas físicas e desde que tenha ocorrido o pagamento do imposto, resta configurada a ocorrência da decadência do direito de lançar se o lançamento é efetuado após o transcurso do prazo de cinco anos, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, que é o dia 31/12 do respectivo ano-calendário.

Lançamento Improcedente.”

Deste ato, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke that curves upwards at the end.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, determinando o cancelamento do crédito tributário exigido.

Verifica-se que a Turma de Julgamento em Primeira Instância, por maioria de votos, considerou improcedente o lançamento, amparado na convicção de que em se tratando de imposto sobre a renda das pessoas físicas e desde que tenha ocorrido o pagamento do imposto, resta configurada a ocorrência da decadência do direito de lançar se o lançamento é efetuado após o transcurso do prazo de cinco anos, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, que é o dia 31/12 do respectivo ano-calendário.

Decisão que acompanho somente pelas conclusões de que, neste processo, já ocorrera à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1998, visto que já se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

passaram mais de cinco anos entre a data do fato gerador (31 de dezembro de 1998) e a data da ciência do lançamento tributário (09/03/04), pelos motivos abaixo expostos.

Como se vê, do relatório, o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência, apoiado na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa em 31 de dezembro do ano calendário.

Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1998, entendeu a Turma de Julgamento que já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (09/03/04), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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 imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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

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 pela contribuinte 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 ciência do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, 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 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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).

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 omissor 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

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 consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir, em 09 de março de 2004, crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1999, correspondente 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 31/12/03. Tendo tomado ciência do Auto de Infração, em 09/03/04, conforme consta às fls. 178, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003056/2004-41  
Acórdão nº. : 104-20.662

Assim sendo, entendo que a autoridade julgadora de Primeira Instância deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005

  
NELSON MALLMANN