



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

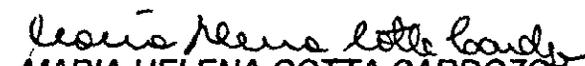
Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Recurso nº. : 152.317
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000
Recorrente : VERNON NILS PEARSON
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 14 de junho de 2007
Acórdão nº. : 104-22.547

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VERNON NILS PEARSON.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que rejeitava a decadência.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado), GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ, MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente a Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA. *gl*

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

Recurso nº. : 152.317
Recorrente : VERNON NILS PEARSON

RELATÓRIO

VERNON NILS PEARSON, cidadão norte americano, contribuinte inscrito no CPF/MF 495.519.789-53, com domicílio fiscal na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Emilio Romani, nº. 1639 - Bairro Área Sul - Cidade Industrial, jurisdicionado a DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 88/94, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 98/110.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/07/05, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 13/16), com ciência através de AR em 02/09/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 223.169,59 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 2000, correspondentes ao ano-calendário de 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver dedução indevida de carnê-leão, já que o contribuinte quando intimado a demonstrar os rendimentos e o carnê-leão/mensalão e imposto pago no exterior, não atendeu a intimação. Infração capitulada no artigo 12, inciso V, da Lei nº. 9.250, de 1995.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/07, instruído pelos documentos de fls. 09/78, apresentada, tempestivamente, em 06/10/05, o contribuinte, se indispõe contra a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o contribuinte respondeu a todos os pedidos de esclarecimentos solicitados pela Receita Federal do Brasil em Curitiba sobre sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, juntando documentos comprobatórios da retenção de renda na fonte por seu empregador, Darf's de pagamento do carnê-leão, bem como todos os documentos fiscais americanos que comprovam o pagamento do imposto no exterior e que foi compensado com o imposto devido no Brasil;

- que apesar do contribuinte nunca ter ficado em mora com a Receita Federal do Brasil, foi surpreendido com a lavratura do auto de infração ora impugnado, que, sem qualquer justificativa plausível, desconsiderou os recolhimentos efetuados do carnê-leão efetuados através de Darf's, bem como os recolhimentos de imposto pago no exterior que foram compensados com o imposto devido no Brasil, constando apenas no auto de infração a afirmação falsa por parte do auditor fiscal de que o contribuinte não atendeu as intimações preliminares efetuadas pela Receita Federal do Brasil;

- que conforme se verifica da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física enviada pelo contribuinte à Receita Federal, foi informado no campo "saldo do imposto a pagar" um saldo a pagar de R\$ 22.113,98, referente a seu imposto de renda, importância esta que seria quitada através de carnê-leão; em 06 parcelas de R\$ 3.685,66, conforme autorizava à época a legislação vigente;

- que conforme se verifica na DIRPF apresentada a Receita Federal do Brasil, o contribuinte possui rendimentos provenientes de fontes pagadora localizada no exterior (Estados Unidos da América), os quais em virtude de serem tributados no país de origem, podem ser compensados com o imposto devido pelo contribuinte aqui no Brasil, conforme preceitua o art. 103 do Decreto nº. 3.000, de 1999;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

- que cumpre esclarecer que o Ato Declaratório nº. 028, de 26 de abril de 2000, reconheceu a reciprocidade tributária entre o Brasil e os Estados Unidos da América, ou seja, tal Ato Declaratório declarou ser compensável com o imposto devido no Brasil o imposto pago nos Estados Unidos da América sobre as receitas e rendimentos auferidos naquele país;

- que assim, o imposto pago na fonte pelo contribuinte nos Estados Unidos da América, através de rendimentos provenientes daquele país, podem ser compensados com o imposto de renda devido pelo contribuinte no Brasil, desde que respeitados os requisitos legais;

- que conforme se verificam dos documentos que ora se junta, o contribuinte teve retido na fonte pelo fisco americano a quantia de U\$ 42.980,36, tendo em vista que a fonte pagadora de parte de seus rendimentos ser proveniente dos Estados Unidos da América, importância essa que representava R\$ 75.383,61, no momento da compensação com o imposto de renda devido no Brasil, respeitada a forma correta da conversão do Dólar para Reais para fins da compensação de imposto, conforme se verifica na tabela anexa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma da DRJ em Curitiba - PR conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o contribuinte alega que estaria sendo cobrado no auto de infração valor relativo a não recolhimento de carnê-leão, de R\$ 22.113,98, mas isto resulta de equívoco na interpretação do lançamento. Os R\$ 22.113,98 não se referem a carnê-leão. São referentes ao valor do imposto a pagar que foi apurado pelo impugnante em sua declaração de ajuste anual e consta na peça de lançamento apenas para fins de cálculos do imposto suplementar devido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

- que, quanto à compensação do imposto pago no exterior, tem-se que a possibilidade de compensação de imposto pago no exterior, sobre rendimentos lá auferidos, advém do artigo 5º da Lei nº. 4.862, de 1965;

- que a Secretaria da Receita Federal, com o fim de operacionalizar o exercício da prerrogativa, emitiu a IN/SRF 73, de 1998, que trata da percepção de rendimentos de fonte localizadas no exterior, por residentes no Brasil;

- que em conformidade com o disposto no § 3º do artigo 1º da IN SRF 73, de 1998, foi editado o Ato Declaratório SRF 28, de 2000, que reconheceu a reciprocidade de tratamento em relação aos Estados Unidos da América;

- que se verifica que os documentos apresentados pelo contribuinte, para comprovação de pagamentos de impostos sobre supostos rendimentos auferidos nos Estados Unidos da América, são de natureza particular: um de emissão de empresa de plano de aposentadoria (fl. 40/45/ e outro de empresa (fls. 46/50));

- que quando visto sob o aspecto formal, falta a estes documentos um requisito essencial para que sejam admitidos como elemento de prova perante a Fazenda Pública: o registro no competente Cartório de Registro de Títulos e Documentos, como prescreve o artigo 129, § 6º da Lei nº. 6.015, de 1973 (Lei de Registro Públicos);

- que, entretanto, tendo em vista o que objetivam comprovar, nem que tivessem cumprido tal exigência, ainda assim, seriam insuficientes. É preciso que sejam documentos oficialmente emitidos por órgão governamental pertinente do país de onde se pretende provar a retenção do imposto. Meros impressos, de natureza particular, não podem sequer ser considerados documentos;

- que do ponto de vista material, constata-se que o documento de fl. 46 refere-se a pagamentos feitos ao impugnante pela Blount Inc, empresa norte-americana,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

pela prestação de serviços na condição de empregado. Observa-se que tal comprovante informa a prestação de 80 horas quinzenais, o que equivale a 8 horas de trabalho diário, de segunda a sexta-feira. Também traz a informação de que foram prestadas 1.920 horas, inclusa as férias, no curso dos últimos 12 meses, o que equivale a ter trabalhado para dita empresa durante oito diárias durante todo o ano-calendário de 1999. Entretanto, nesse ano-calendário e nos seguintes, o contribuinte residiu no Brasil, sendo trabalhador assalariado da Blount Industrial Ltda (fls. 80/83);

- que outro aspecto a considerar é que a fonte pagadora no exterior (Blount Inc) é proprietária praticamente integral (99,99%) do capital social da empresa brasileira da qual o impugnante é empregado (Blount Industrial Ltda - fls. 84/87);

- que dessas constatações nasce à conclusão inarredável de que os rendimentos a que alude o documento de fl. 72 advém da prestação de serviços junto à empresa aqui sediada ou, pelo menos, por outros serviços prestados àquela empresa estrangeira, mas aqui no Brasil. Ou seja, a produção dos rendimentos está se dando no território nacional;

- que o art. 5º da lei nº. 4.862, de 1965, que permite a compensação de tributo pago no estrangeiro é muito claro ao definir que é aplicável aos "rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro". A expressão fonte, aqui, é essencial ao entendimento do alcance da norma. Não pode ser entendida no aspecto superficial, da localização de quem está fazendo o pagamento. Significa a razão, o substrato material do qual surge algo. No caso, o que dá nascedouro ao rendimento é a prestação do serviço e esta prestação não está sendo realizada no estrangeiro, mas no Brasil. Esta interpretação é corroborada pela parte final do dispositivo, que delimita o tipo de rendimento a que ela se aplica, quando diz que o país estrangeiro deve dar o mesmo tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Da mesma forma, a compensação somente se aplica aos rendimentos produzidos nos Estados Unidos da América. No presente caso, os rendimentos

·MINISTÉRIO DA FAZENDA
·PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

foram produzidos no Brasil, posto que, como demonstrado são oriundos do trabalho, que têm natureza pessoal, só podendo ser prestados pelo próprio contribuinte e que aqui residia.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Exercício: 2000

Ementa: PROVA. DOCUMENTOS PARTICULARES PROVENIENTES DO ESTRANGEIRO. REQUISITOS.

Os documentos particulares produzidos no estrangeiro devem estar vertidos para o vernáculo e registrados no Cartório de Registro de Títulos e Documentos para produzir efeitos nas repartições federais (Lei 6.015/73, art. 129, § 6º).

PROVA. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS E RETENÇÃO DO IMPOSTO PERCEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR.

A comprovação de rendimentos provenientes do exterior, e da eventual retenção de imposto, devem ser feitas por documento oficial emitido pelo órgão governamental pertinente do país de onde eles provenham.

GLOSA. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. RESIDENTE. TRABALHO ASSALARIADO. PAGAMENTO NO EXTERIOR.

Pagamentos feitos no exterior a residentes, em razão de trabalho assalariado aqui prestados, pois o contribuinte residiu durante todo o período no Brasil, não é hipótese de rendimento produzido no exterior, não ensejando compensação de imposto pago no estrangeiro.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/05/06, conforme Termo constante às fls. 95/97, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/06/06), o recurso voluntário de fls. 98/110, instruído pelo documento de fls. 111, no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 116/117 as justificativas para o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Cabe, inicialmente, uma manifestação sobre o prazo decadencial, já que a maioria do colegiado desta Câmara firmou o entendimento de que sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

Faz se necessário, ainda, observar, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à constituição de crédito tributário relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999, razão pela qual levanto de ofício a preliminar de decadência deste exercício, sob o argumento de que baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado correspondente ao ano-calendário de 1999, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (02/09/05), 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.

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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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 completo 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 complexo) para as pessoas físicas.

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

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº. 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº. 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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 complexo 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 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 pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração e/ou ciência (25/07/05 - 02/09/05), já estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999, 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 31/12/04, 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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.

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 nº. 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

...

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

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

...

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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).

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

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 obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

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

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

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

Assim, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.011013/2005-94
Acórdão nº. : 104-22.547

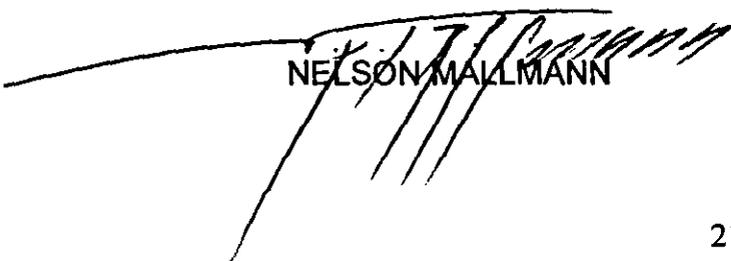
O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem 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 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 1999. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1999, começou, então, a fluir em 31/12/99, exaurindo-se em 31/12/04, tendo tomado ciência do lançamento, em 02/09/05, conforme consta às fls. 79, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

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 DAR provimento ao recurso para ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo relator.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2007


NELSON MALLMANN