



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Recurso nº. : 138.976  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : HELMUTH VERNO HENNING  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS  
Sessão de : 21 de outubro de 2004  
Acórdão nº. : 104-20.233

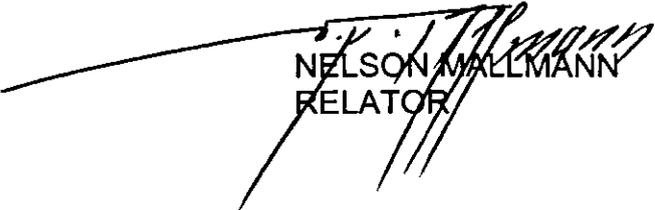
DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda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

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HELMUTH VERNO HENNING.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência argüida pelo relator para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que rejeitam a preliminar de decadência e julgam o mérito.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233  
Recurso nº. : 138.976  
Recorrente : HELMUTH VERNO HENNING

## RELATÓRIO

HELMUTH VERNO HENNING, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 047.467.080-53, residente e domiciliado na cidade de Dom Pedrito, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Três de Outubro, nº 1400 – Bairro Getúlio Vargas, jurisdicionado a DRF em Dom Pedrito – RS, inconformado com a decisão de fls. 112/121, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 126/132.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 12/04/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 08/11, com ciência em 22/04/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 109.334,91 (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% (art. 44,I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

A autuação fiscal decorre da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo de caixa apurado de forma mensal) evidenciando omissão de rendimentos caracterizada pela renda mensalmente auferida e não declarada pelo contribuinte. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, autores do lançamento do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Relatório de Atividade Fiscal de fls. 14/19, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente fiscalização iniciou-se com o recebimento do Preparo da Ação Fiscal nº F007/01 (fl. 20), no qual constam informações sobre indícios da existência de patrimônio a descoberto no ano-calendário de 1997, obtidas pelo Auditor Fiscal César Augusto Borges de Almeida a partir da análise das informações contidas nos sistemas informatizados as SRF e das DIRPF entregues pelo contribuinte;

- que os documentos apresentados pelo contribuinte não tem força alguma como meio de comprovação da data de venda. O contribuinte teve oportunidade de apresentar documentos que efetivamente comprovassem as datas de compra dos imóveis na intimação M18/2001, e não o fez. Inclusive apresentou escritura pública de compra e venda do imóvel registrado em 17 de outubro de 1997;

- que conforme o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, a aquisição do imóvel urbano não provocou variação patrimonial a descoberto, devido a isto o esforço da fiscalização concentrou-se em determinar a data da aquisição da fração de campo, a causadora da variação patrimonial a descoberto no mês de julho;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

- que em análise a DIRF/1998 de Oscar Vicente e Silva, alienante do referido imóvel rural, constatou-se que consta no anexo do Ganho de Capital, a forma de alienação a vista, na data de 16 de julho de 1997;

- que em virtude das inúmeras datas de aquisição do imóvel rural fração de campo situado no 4 Sub-Distrito de Dom Pedrito, lugar denominado Ponche Verde, com 303,43 Há, 04/09/97 na DIRF/1998 (fl. 23) do Sr. Helmuth Verno Hennig, 16/04/97 na DOI apresentada pelo Registro de Imóveis de Dom Pedrito e declaração da inventariante afirmando ter recebido de forma parcelada os recursos referentes à venda do imóvel rural, tornou-se imperioso descobrir quais foram efetivamente às datas de desembolsos na aquisição do referido imóvel rural, elaborou-se o expediente que segue;

- que consta no "Compromisso Irretratável de Compra e Venda" que o Sr. Helmuth Verno Hennig pagaria o preço total de R\$ 304.040,00 em 60 dias a contar do dia 3 de setembro de 1996, data da assinatura do contrato;

- que parte do pagamento, no valor de R\$ 275.000,00 seria feito entre o dia 3 de setembro de 1996 e 3 de novembro de 1996. O saldo seria pago em arroz até de novembro;

- que de posse das informações da DIRPF/1997 (fls. 33/39), de informações dos sistemas eletrônicos da Receita Federal e das informações do contrato particular de Compromisso Irretratável de Compra e Venda, onde consta a data de aquisição do imóvel rural fração de campo, situado no 4 Sub-distrito de Dom Pedrito, lugar denominado Ponche Verde com 303,43 Há elaborou-se Novo Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial do ano calendário de 1996 (fls. 76/84), considerando como data de venda o dia 3 de novembro de 1996, prazo final para pagamento segundo o contrato particular, e data mais benéfica para o contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

Em sua peça impugnatória de fls. 87/90, apresentada, tempestivamente, em 22/05/02, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, desde logo, o contribuinte observa que a autuação ora impugnada, decorre de "estranho" arbitramento de rendas, supostamente, omitidas pelo contribuinte, em sua declaração de rendimentos – pessoa física – apresentada à Receita Federal, relativa ao ano base de 1996, exercício de 1997 que, por certo, a mingua de apoio legal ou fático, não deverá subsistir;

- que a inexistente "irregularidade", originou-se, como se vê do "Relatório de Atividade Fiscal", que instruiu o atacado Auto de Infração – única e exclusivamente – numa injustificável e desautorizada "interpretação" de que "em relação ano-calendário 196 constatou-se, através do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial ano-calendário 1996, não contestado pelo fiscalizado uma Variação Patrimonial a Descoberto nos meses de novembro no valor de R\$ 166.997,71 e dezembro de R\$ 6.768,38 totalizando R\$ 173.766,09", como se vê às fls. 19, do procedimento administrativo, que é nula de pleno direito;

- que, entretanto, ainda que flagrante a nulidade ora suscitada, que de plano, o suplicante destaca que, prestou todos os esclarecimentos, solicitados pela douta Fiscalização e indicou a origem dos valores que teriam causado "dúvidas", ressaltando que, como é normal e comum nas pessoas casadas pelo regime comum, que se dedicam às atividades agropecuárias, normalmente, preocupam-se, apenas de – no Livro Caixa, para efeito de declaração de rendimentos à Receita Federal, registrarem as compras e vendas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

produtos e equipamentos, não anotando empréstimos em dinheiro, contraídos com bancos, terceiros, parentes e amigos, que poderiam ou não ser devolvidos de imediato;

- que ao impugnante, contudo, não foram exigidos maiores esclarecimentos, para dirimir eventuais fatos controvertidos, que atestariam a verdade. O certo, todavia, é que as autoridades autuante, “resolveram” arbitrar “diferenças” de rendimentos, adotando uma tributação, com base em importâncias que evidenciariam “sinais” de riqueza, o que com o devido respeito, escapa aos mais rudimentares princípios de direito e a própria realidade, não podendo, por isso prevalecer;

- que os documentos, anexos, por exemplo, comprovam que ao suplicante, além de outros valores menores, foram transferidas as seguintes importâncias no período de 07/96, que provam, por si só, a origem dos valores utilizados nos meses de outubro e novembro de 1996.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, do texto do artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, depreende-se que no processo administrativo fiscal o cerceamento do direito de defesa resulta de despachos e decisões. Assim, não pode ocorrer previamente à lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o auto de infração. Após a lavratura do auto de infração e de sua ciência é aberto o prazo para o contribuinte impugnar a exigência fiscal sendo-lhe proporcionado devidamente o contraditório e a ampla defesa pois é só com a impugnação do auto de infração, que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

- que é na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e a luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa;

- que, no caso em tela, foram dadas ao contribuinte diversas oportunidades para manifestar-se no curso da ação fiscal (recebeu seis intimações); teve ciência da descrição exata da infração imputada e da fundamentação legal adotada e apresentou impugnação, na qual o autuado demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal e apresenta seus argumentos de defesa, ora apreciados, e somente agora está sendo proferida o julgamento;

- que todo procedimento administrativo que implique imposição de sanção, multa, ou lançamento fiscal, ou decisão a respeito de determinado interesse do administrado, deverá ser conduzido mediante processo regular, com possibilidade de defesa traduzida pelo contraditório em duplo grau de jurisdição;

- que o autuado tem prazo de trinta dias contados da data da notificação do Auto de Infração para concordar com a exigência fiscal mediante seu recolhimento ou impugna-la, na forma dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 1993 e Lei nº 9.532, de 1997;

- que feitas estas considerações, é patente que não se configurou a ocorrência do prolapado cerceamento ao direito de defesa. O interessado teve assegurado os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa preceituados no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

- que, no mérito, o impugnante insurge-se contra o lançamento do acréscimo patrimonial a descoberto, no qual ficou evidenciado que o autuado consumiu mais do que possuía de recursos com origem justificada. O fato a ser julgado é omissão de rendimentos. Trata-se, portanto, de matéria de prova;

- que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, conforme determina o § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 1988;

- que a eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que com relação aos extratos relativos a financiamentos rurais, trazidos na impugnação, o autuado, quando intimado, juntou cópia das cédulas rurais pignoratícias e hipotecárias de fls. 107/110. Essas cédulas comprovam que os valores de R\$ 57.904,00 e R\$ 19.439,20, no total de R\$ 77.343,20, referentes a financiamentos rurais, foram liberados em 14/10/96.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria – RS, é a seguinte:

“Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

**Ementa:** ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Quando demonstrado o acréscimo do patrimônio sem cobertura em rendimentos declarados (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte), é permitido presumir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, salvo prova em contrário, a cargo do contribuinte.

**PRELIMINAR. NULIDADE.** As hipóteses de nulidade são as previstas nos incisos I e II do artigo 59 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO** – Com a impugnação, devem ser trazidos todos os documentos em que essa se funda, admitindo-se a juntada a destempo somente nos casos expressamente previstos na legislação de regência do processo administrativo. O desejo do contribuinte, revelado na impugnação, de produzir mais provas, não obriga a instância administrativa a retardar o julgamento.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/12/03, conforme Termo constante às fls. 122/124, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (22/01/04), o recurso voluntário de fls. 126/132, instruído pelos documentos de fls. 133/147, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que reproduzindo as alegações anteriores, que, também, não foram, especificamente, examinadas, em primeiro lugar, impugna-se, inteiramente, a multa aplicada, pois sendo ela proporcional ao valor do tributo exigido e entendendo, não estando a recorrente devendo qualquer valor a esse título, evidentemente, que nada deverá por conta da multa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

- que por outro prisma, ainda que fossem afastadas as situações jurídicas antes elencadas, observa-se que os créditos de Imposto de Renda, estariam sendo atualizados pela taxa SELIC, que não foi criada para fins tributários, sendo, por isso, inexigíveis quaisquer “acréscimos” com base na mesma.

Consta nos autos às fls. 133 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando a dispensa do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário questionado na fase recursal, a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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.

Inicialmente, 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.

Entendo, que neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere ao prazo decadencial, razão pela qual estou argüindo de ofício a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1996, por entender que na data da ciência do lançamento já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador (31/12/96).

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo relator, 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

cujo fato gerador se completa em 31 de dezembro do ano calendário. Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1996, já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (22/04/02), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado, no passado, o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, 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 CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, 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 31/12/98, 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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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 CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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 22 de abril de 2002, crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1996.

O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1996, começou, então, a fluir em 31/12/96, exaurindo-se em 31/12/01. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração, em 22/04/02, conforme consta às fls. 08, 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. : 11007.000205/2002-11  
Acórdão nº. : 104-20.233

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 para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário lançado.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004

  
NELSON MALLMANN