



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11543000484/2001-65
Recurso nº 134.398 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.380 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente NATALINA FRANÇA DAHER
Recorrida DRJ/FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Decadência reconhecida em relação ao ano-calendário de 1995.

PAF - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando a ele foram conferidas todas as oportunidades de manifestação, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnatória e recursal, sempre com observância aos ditames normativos do Decreto nº 70.235, de 1972.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - Desde 1º de janeiro de 1997, caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável, no ajuste anual, a quantia correspondente ao acréscimo patrimonial da pessoa física, caracterizado pelo excesso de aplicações sobre origens, apurado mensalmente por meio de fluxo de caixa, não justificado por rendimentos tributáveis, isentos, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

IRPF - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - MULTA DE MORA PELO

ATRASO CONCOMITANTE COM A MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - IMPOSSIBILIDADE - A penalidade prevista no artigo 88, inciso I, da Lei n.º 8.981, de 1995 incide na hipótese de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 (lançamento de ofício), cabe tão-somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

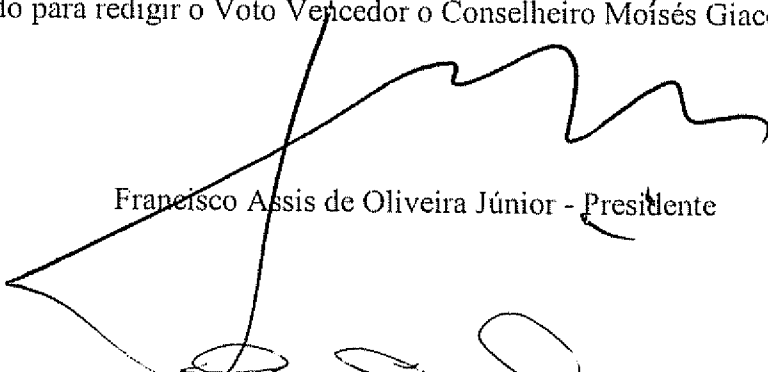
Preliminar de decadência acolhida

Preliminar rejeitada

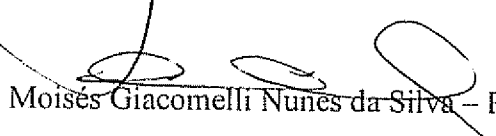
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1995, suscitada de ofício pela Conselheira Janaína Mesquita Lourenço de Souza. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator). Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para excluir o item 3 da autuação, que trata da multa pelo atraso na entrega da declaração. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente



Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Redator-Designado



Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM:

22 OUT 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Sérgio Galvão Pereira Garcia (Suplente convocado) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Presidente em exercício).

Relatório

NATALINA FRANÇA DAHER interpôs recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 286/327. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor de R\$ 481.302,50, acrescido de multa de ofício de 75%, de multa regulamentar pelo atraso na entrega das declarações e de juros de mora, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 1.506.870,82.

As infrações que ensejaram o lançamento e que estão detalhadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 286/319 foram as seguintes:

- 1) Acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 1995 e 1996;
- 2) Omissão de rendimentos tendo em vista depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999;
- 3) Multa pelo atraso na entrega da declaração, referente aos exercícios de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000.

A Contribuinte impugnou o lançamento, questionando a validade da intimação referente à entrega do auto de infração, pedindo a nulidade do ato e sua repetição; arguiu a nulidade do requerimento para apresentação dos extratos bancários, classificando-a de arbitrária e uma forma de coação, argumentando que não entregou os extratos livremente, mas em decorrência da intimação irregular e pede que sejam excluídos do processo os referidos documentos; arguiu também a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, que estaria caracterizada pela falta de clareza e pela incorreção na descrição das infrações, dificultando o pleno exercício da defesa.

Quanto ao mérito, questionou a legalidade do lançamento com base em extratos bancários. Argumentou que o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários é ilegal; que depósitos bancários não representam renda, não caracterizando a hipótese de incidência do imposto. Sobre a origem dos depósitos bancários disse que recebeu diversas quantias em adiantamento destinadas à efetivação de compras de objetos e adornos de decoração para seus clientes, no exercício de sua atividade de decoradora. Invocou a súmula nº 182 do TFR.

Afirmou que foram incluídos na base de cálculo vários depósitos referentes a cheques que haviam sido devolvidos por insuficiência de fundos, e mencionou como exemplo certos valores que constam às fls. 359.

Sobre a variação patrimonial, sustentou a ilegalidade do critério adotado que a apurou mensalmente, quando, segundo a legislação, a apuração do imposto deveria ser feita anualmente; que, considerando a variação anual, os débitos apurados seriam menores. Questionou também o fato de não terem sido excluídos valores relativos à venda de veículos automotores, acarretando a tributação indevida de mais de R\$ 200.000,00. Disse que o Fisco considerou a aquisição dos veículos, os quais, entretanto, foram adquiridos por meio de troca



ou com recursos provenientes da venda do veículo usado. Pediu a produção de prova pericial para apuração desses valores.

Por fim, insurgiu-se contra a cobrança de juros calculados com base na taxa Selic e contra a multa de ofício que classificou de abusiva e confiscatória.

A Delegacia de Julgamento considerou procedente em parte o lançamento apenas para reduzir a base de cálculo nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, devido à exclusão de valores referentes a cheques devolvidos.

A Contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 31/10/2002 (fls. 462) e, em 28/11/2002, interpôs o recurso de fls. 474, que ora se examina e no qual reproduz, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

Após ter sido, inicialmente, negado segmento ao recurso voluntário em razão do descumprimento da norma então vigente que exigia o arrolamento de bens, tendo sido, inclusive, lavrado termo de perempção em razão do não atendimento de intimação para suprir a falta, o recurso, finalmente, após longo período, foi processado, em cumprimento de decisão judicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

A Recorrente argüi preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Argumenta que a descrição das infrações é pouco clara e contém erros.

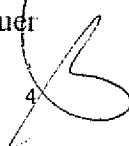
Examinando o auto de infração e o termo de verificação fiscal anexo não vislumbro as deficiências apontadas. Ao contrário, o que se verifica ali é uma detalhada descrição dos fatos apurados e, no auto de infração, a indicação precisa dos fundamentos legais da exigência. Quanto aos alegados erros na descrição das infrações, da mesma forma, não os identifiquei.

Por outro lado, o que se verifica é que a Recorrente exerceu com desenvoltura o direito ao contraditório e à ampla defesa, mediante apresentação da impugnação e de recurso. Portanto, não houve prejuízo para a defesa.

Rejeito, pois, a preliminar argüida.

A Recorrente questiona também a forma de acesso aos extratos bancários, que diz terem sido obtidos mediante coação.

O que se nota, todavia, é que a Recorrente entregou os extratos, atendendo a intimação, o que, nem de longe, pode ser caracterizada como coação. A Recorrente sequer



aponta com clareza qual o meio utilizado para coagi-la. Portanto, não vislumbro, também neste aspecto, nenhum vício no procedimento fiscal.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, a Recorrente questiona a validade do lançamento com base apenas em depósitos bancários que não se confundiriam com renda ou rendimentos.

A presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários tem previsão em disposição expressa de lei a qual prevê como consequência para a verificação de depósitos bancários cuja origem, regularmente intimado, o Contribuinte não logre comprovar como documentos hábeis e idôneos, a se de presumir que se trata de rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, autorizando o Fisco a exigir o imposto correspondente.

Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual para melhor clareza, transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando

interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares

Como se vê, é a própria lei que considera como rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada, instituindo, assim, uma presunção, no caso, relativa, que é um instrumento ao qual o Direito lança mão para alcançar certos tipos de situações que sem ele lhe escapariam. Como ensina Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):

As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções simples, ou comuns, ou de homem (praesumptiones hominis) e presunções legais, ou de direito (praesumptiones iuris). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As absolutas (iuris et de jure) não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (iuris tantum), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei

E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo "o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".

Pois bem, o lançamento que ora se examina foi feito com base em presunção legal do tipo *iuris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

Quanto à origem dos depósitos bancários, além daqueles já considerados pela decisão de primeira instância, a Recorrente não apresenta nenhuma comprovação com documento idôneo da origem dos depósitos bancários. A mera referência genérica ao recebimento de certos valores, sem indicar de forma individualizada a relação entre as origens e os créditos na conta bancária não elide a presunção.

Sem a comprovação da origem dos depósitos, paira incólume a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Sobre o acréscimo patrimonial a descoberto a Recorrente afirma que o critério adotado, apurado mensalmente, é ilegal e que o correto seria a apuração anual. A

legislação, entretanto, é clara ao determinar a apuração mensal do acréscimo patrimonial. Vejamos o que reza o art. 55, inciso XIII do RIR/99:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando este acréscimo não fora justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva (sublinhei)

Como se pode ver, a questão está claramente definida, não deixando margem para tergiversações.

Quanto ao acréscimo patrimonial apurado a Recorrente se limita a questionar o fato de que não foram incluídos na apuração do fluxo de caixa valores referentes a compras de veículos, mas que não foram consideradas as vendas dos veículos usados.

De fato, se houve a venda de veículos, estes deveriam compor o fluxo de caixa. O que se nota, porém, é que, embora se refira a essas vendas, a Recorrente não apresenta nenhum comprovante da referida operação. Vale destacar, inclusive, que a Contribuinte era omissa na apresentação da declaração de rendimentos e, portanto, a autoridade lançadora não dispunha de informações sobre ingressos de recursos além daquelas que foram fornecidas pela própria Contribuinte.

Assim, embora, em tese, seja devida a indicação como recursos dos valores referentes a vendas de veículo, no caso concreto, sem a comprovação das alegadas vendas, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Também não é o caso de se buscar essas provas por meio de perícia ou diligência. Trata-se de prova sob responsabilidade de quem alega, não se prestando a diligência/perícia para suprir deficiência da defesa.

Não tenho reparos a fazer ao lançamento, pois, quanto aos itens 01 e 02.

Quanto à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos pessoa física, tendo por base de cálculo o imposto devido apurado no auto de infração, sobre o qual foi exigido 1% ao mês limitado a 20%, lançado em concomitância com a multa de lançamento de ofício, se faz necessário um estudo mais detalhado.

Quanto ao atraso na apresentação da declaração de rendimentos, o deslinde da questão envolve a determinação contida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 a respeito da questão, senão vejamos:

Art. 88 - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica



I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

I - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido

§ 1º - O valor mínimo a ser aplicado será:

a) - de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;

b) - de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, dispõe quanto às infrações às disposições referentes à declaração de rendimentos o seguinte:

Art. 964 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27);

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 49),

II - multa

a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscentos e vinte nove reais e sessenta centavos no caso de declaração de que não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30),

b) de cem por cento, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, resultante da reunião de duas ou mais declarações, quando a pessoa física ou pessoa jurídica não observar o disposto nos arts. 787, § 2º, e 822 (Lei nº 2.354, art. 32, alínea "c")

§ 1º As disposições da alínea "a" do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 950, 953 a 955 e 957 (Decreto-lei nº 1.967, de 1982, art. 17, e Decreto-lei nº 1.968, de 1982, art. 8º).

§ 2º Relativamente à alínea "a" do inciso II, o valor mínimo a ser aplicado será (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30):

I - de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos, para as pessoas físicas;

II - de quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos, para as pessoas jurídicas

§ 3º A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em



cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado (Lei nº 8.981, de 1995, art 88, § 2º)

§ 4º Às reduções de que tratam os arts 961 e 962 não se aplica o disposto neste artigo.

§ 5º A multa a que se refere a alínea "a" do inciso I deste artigo, é limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 27)

Segundo os dispositivos acima, portanto, a Contribuinte deveria cumprir a obrigação tributária acessória de entregar as suas declarações de rendimentos, dos exercícios de 1996 a 2000 (anos-calendário 1995 e 1999), nos prazos fixados na legislação, sujeitando-se o contribuinte, no caso de inadimplemento da obrigação, às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b", do citado diploma legal.

No caso sob exame, a Contribuinte não apresentou as declarações, embora tenha auferido, em todos os anos, rendimentos tributáveis, fato que foi apurado pela fiscalização, ensejando a lavratura de auto de infração para formalização da exigência do imposto, acrescido de multa de ofício, conforme determina a legislação de regência.

Verifica-se, contudo, que a multa pelo descumprimento da obrigação acessória incidiu sobre a mesma base da multa de lançamento de ofício. Note-se que a denominada multa "ex-offício" tem lugar em situações em que o Fisco apura falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido, ou seja, quando o contribuinte deixa de cumprir a obrigação principal. Esta penalidade, por se referir à obrigação principal, absorve a outra, pelo descumprimento da obrigação acessória.

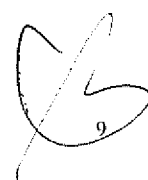
Não há como prevalecer, portanto, a multa de mora aplicada pelo atraso na entrega do formulário da declaração de rendimentos, na forma como fundamentada a exigência. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício.

É de se excluir da exigência, portanto, a multa pela falta de entrega da declaração.

Finalmente, quanto aos juros, calculados com base na taxa Selic e à multa de ofício, trata-se em ambos os casos de exigências baseadas em disposição legal expressa. Especificamente quanto aos juros, Sobre os juros Selic, da mesma forma, se trata de exigência baseada em disposição legal expressa e neste caso em particular, o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes já consolidou entendimento no sentido de sua regularidade, vejamos;

Súmula 1ª CC nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Não merece reparos o lançamento também quanto a esse item.



Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir o item 03 da autuação.


Pedro Paulo Pereira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva; Redator-Designado

Inicialmente, cabe registrar que o presente voto vencedor limita-se à análise da decadência relativamente ao ano-calendário de 1998 em que o ilustre Conselheiro Relator votou vencido. Trata-se de exigência de crédito tributário relativa a fato gerador complexo que se concretizou em 31/12/98, cuja notificação somente ocorreu no ano de 2004, quando decorridos mais de cinco anos. Assim, de ofício, suscito a decadência, cujos fundamentos analiso nos parágrafos seguintes, para, ao final, concluir pelo cancelamento da exigência do crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 1998.

Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

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

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

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

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do lançamento e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

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

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial

cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

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

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

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

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

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador,

⁴ 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

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

identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído.* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁸, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O pagamento do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário. **O que se homologa é o lançamento e não**

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

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

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

Art. 74

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

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

⁸ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

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

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

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

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

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

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁹ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte*. A jurisprudência da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição*.

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem Declaração de Ajuste Anual de Imposto de

⁹ Segunda Câmara Leal "A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo" (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da. Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114)

Renda. Como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses que sequer se exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto? Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

(...)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato 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.

Nos fatos geradores complexivos, como é o caso deste processo, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário exigido neste processo diz respeito a fato gerador complexivo que se encontra entre os tributos¹⁰ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os

¹⁰ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

casos de dolo, fraude e simulação¹¹, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição do crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação deu-se em data posterior ao prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador da obrigação

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

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

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

tributária, voto no sentido reconhecer a extinção do crédito tributário em face da decadência, com relação ao ano-calendário de 1995.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes Da Silva



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 11543000484/2001-65

Recurso nº : 134.398

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº **2201-00.380**

Brasília/DF, 28 de outubro de 2010.

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- (.....) Apenas com ciência
- (.....) Com Recurso Especial
- (.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional