



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13808.000289/99-18
Recurso nº	151.484 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 1994, 1995 e 1997
Acórdão nº	102-49.008
Sessão de	23 de abril de 2008
Recorrente	LUIZ ANTONIO CURY GALEBE
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1994, 1995, 1997

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 1993

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - UTILIZAÇÃO DE LUCROS DA PESSOA JURÍDICA PARA AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA DA QUAL O AUTUADO É SÓCIO - SITUAÇÃO QUE NÃO CARACTERIZA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - O aumento do capital social de pessoa jurídica, mediante a utilização de reservas dos resultados obtidos pela empresa, não caracteriza acréscimo patrimonial a descoberto para o sócio.

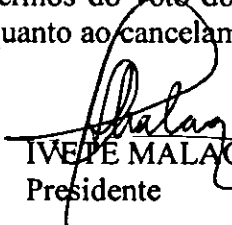
MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MESMA BASE DE CÁLCULO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE - Apurado por meio de auto de infração a existência de imposto a pagar, sobre o valor da exigência aplica-se a multa de ofício. Aplicada a multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode incidir a multa pelo atraso na entrega da Declaração do Ajuste Anual, sob pena de dupla penalidade incidente sobre a mesma base de cálculo.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para os Fatos Geradores referentes ao Ano-Calendário de 1993. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura e Naury Fragoso Tanaka. No mérito, DAR provimento ao recurso, para reduzir a Variação Patrimonial a Descoberto em Dezembro de 1996 para R\$ 163.195,00 e cancelar a multa por atraso na entrega da DIPF por concomitante c/ multa de ofício, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Núbia Matos Moura acompanha pelas conclusões quanto ao cancelamento da multa regulamentar.


IVEDE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO: 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Estou adotando o relatório de fls. 116 a 120, o qual passo a transcrever:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o auto de infração de fls.82/83, acompanhado dos demonstrativos de fls.84/91 e do Termo de Verificação Fiscal de fls.75/81 relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas, exercícios 1994, 1995 e 1997, anos - calendário 1993, 1994 e 1996, em decorrência de ação que resultou na apuração do crédito tributário no valor total de R\$573.318,45 (quinhentos e setenta e três mil, trezentos e dezoito reais e quarenta e cinco centavos), na seguinte composição:

	(R\$)
Imposto	220.083,83
Juros de Mora (calculados. até 26/02/1999)	158.458,82
Multa proporcional	165.062,88
Multa por falta/atraso na entrega da declaração AC 93 e 94	29.712,92

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidade assim descrita no referido auto:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

"Omissão de Rendimentos Tributáveis caracterizada pela apuração de Variação Patrimonial a Descoberto, conforme demonstrado na PLANILHA DO MOVIMENTO FINANCEIRO referente aos meses de Janeiro/93, Agosto/94, Outubro/94 e Ano-Calendário de 1996, (...)e explicitado no Termo de Verificação Fiscal"

F. GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL	MULTA %
01/1993	Cr\$3.873.273.006,08	75,00
08/1994	R\$ 81.665,28	75,00
10/1994	R\$ 68.843,54	75,00
12/1996	R\$ 166.994,00	75,00

Enquadramento legal: artigos 1º a 3º e §§ e artigo 8º da Lei 7.713/88; artigos 1º a 4º da Lei 8.134/90; artigos 4º, 5º e 6º da Lei 8.383/91 c/c artigo 6º e §§ da Lei 8.021/90; artigos 7º e 8º da Lei 8.981/95; artigos 3º e 11 da Lei 9.250/95.

O contribuinte foi intimado na data de 30/07/1998 (fl.02) a apresentar cópias das Declarações de Ajuste Anual relativas aos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, juntamente com os recibos de entrega e os documentos que as embasaram, cópias dos atos constitutivos e alterações contratuais das pessoas jurídicas das quais tivesse participação societária, bem como relação acompanhada dos extratos de todas as contas bancárias mantidas em seu nome ou em nome de seus dependentes nos períodos examinados.

Em atendimento, apresentou o documento de fls.03/04 em que presta esclarecimentos e relaciona os comprovantes apresentados (fls.06/51). Entre os esclarecimentos prestados, consta o de que as contas bancárias mantidas em seu nome seriam de responsabilidade das pessoas jurídicas da qual participava, estando devidamente escrituradas nos respectivos livros contábeis.

Intimado a confirmar tal assertiva, bem como a esclarecer os motivos da adoção de tal procedimento (fl. 52), afirmou, por intermédio de procurador anteriormente constituído (fl. 05), ter se equivocado, solicitando que a autoridade fiscal desconsiderasse aquela informação (fl. 54). Acrescentou, ainda, que não dispunha dos documentos bancários, o que não inibiria a busca dos dados mediante utilização dos recursos de que dispõe a Receita Federal.

Seguiu-se a intimação de fl. 55, em que o fiscalizado foi instado a comprovar a origem dos recursos aplicados na aquisição de imóvel realizada em 04/01/1993 pelo valor correspondente a 523.445,75 UFIR, bem como a justificar a razão pela qual referido imóvel só foi informado na DIRPF do ano-calendário subsequente e por valor extremamente inferior (43.960 UFIR). No mesmo termo foram solicitadas, ainda, cópias da DIRPJ das pessoas jurídicas das quais o contribuinte havia recebido distribuições de lucros nos anos-calendário de 1995 e 1996, acompanhadas dos comprovantes de efetivo pagamento e documentação relativa à aquisição de aeronave. Reiterou-se, ainda, a solicitação dos extratos bancários anteriormente feita.

Não tendo sido atendida tempestivamente, a intimação foi reiterada pela de fl.61, com a advertência de que o não atendimento poderia implicar o agravamento da multa consoante o art. 44, § 2º da Lei 9.430/1996.

Em resposta, o interessado apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 62/63):

- os recursos utilizados na compra do imóvel da Rua Todos os Santos advieram de disponibilidades em poder do contribuinte em 31/12/1992;

- o imóvel foi informado na Declaração de 1994 em razão de a escritura pública de compra e venda ter sido lavrada nesse exercício. O valor então lançado não guarda relação com aquele constante do compromisso particular firmado em 1993 por força das sucessivas alterações da legislação do imposto de renda (...);

- a aquisição da aeronave se deu por instrumento particular em que se assumiu o compromisso de adquiri-la por R\$ 300.000,00 em 10 (dez) parcelas de R\$30.000,00. Referida aeronave foi alienada antes de decorrido o lapso assinalado ao Sr. Elpidio Marchesi Júnior, em 5 de maio de 1997, por R\$300.000,00, oportunidade em que se saldou o remanescente do débito;

- inobstante os esforços (...), não foi possível encontrar nenhum documento alusivo às contas correntes e demais papéis de movimentação bancária dos períodos solicitados.

Às fls.64/67, anexa os documentos Comunicação de Venda de Aeronave e Título de Transferência de Propriedade de Aeronave, emitidos em 05/05/1997, nos quais consta como vendedor e Elpidio Marchesi Junior, como comprador.



Às fls. 68/71 encontram-se acostadas as declarações de rendimentos da empresa Box 3 Vídeo Publicidade e Produções Ltda., relativas aos anos-calendário de 1996 e 1995.

Em 27/01/1999 foi lavrado o Termo de Intimação de fls.72/73, com ciência na mesma data, solicitando:

- a apresentação de elementos que comprovassem a origem dos recursos utilizados nas aquisições dos imóveis situados à Rua Santelmo, 143, SP e Alameda dos Guaicanans, 972, Indianópolis, SP, pelo valor de R\$ 86.000,00 e R\$ 70.000,00, respectivamente, bem como na aquisição de um reboque constante no Cadastro de Veículos;

- a comprovação da efetividade da dívida existente em 31/12/1996, no valor de R\$ 270.000,00 relativa à aquisição de uma aeronave, acusada pelo contribuinte em documento apresentado para atender a intimação anterior, mas não constante da correspondente declaração de ajuste anual;

- a apresentação de documentos que comprovassem a existência de disponibilidades financeiras existentes em 31/12/1992, utilizadas na aquisição, em 04/01/1993, do imóvel situado à Rua Todos os Santos, em São Paulo, tendo em vista as informações prestadas pelo contribuinte em resposta a intimação anterior.

Em atendimento à mencionada intimação, o contribuinte apresentou o documento de fl. 74, prestando os seguintes esclarecimentos:

- os recursos utilizados nas aquisições dos imóveis perquiridos provieram da venda do imóvel localizado à Rua Ghihei Watanabe, em São Paulo, realizada em 1993, bem assim de rendimentos auferidos no mercado financeiro, incidentes sobre o valor dessa mesma venda;

- não dispõe dos documentos relativos à aquisição do reboque, mas informa que esta se deu pelo valor de R\$ 800,00;

- a aeronave foi adquirida a prazo, conforme informação anteriormente prestada. Em 1996, pagou somente a importância de R\$ 30.000,00, quitando o restante do preço no ano seguinte, quando vendeu o aparelho. A dívida deixou de ser lançada por engano do contador que elaborou a declaração alusiva ao exercício de 1996;

- não dispõe de documentos que comprovem a existência de disponibilidades financeiras em 31/12/1992, porquanto, por se tratar de exercício decaído, não mais se fazia necessário manter tais documentos sob custódia.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 79/81, o auditor relata, por ano-calendário, as aplicações de recursos efetuadas pelo contribuinte, analisando as comprovações das origens dos recursos por ele apresentadas. Os resultados dessa análise encontram-se sintetizados nas planilhas do movimento financeiro de fls. 75/78, em que se verifica a ocorrência de variação patrimonial a descoberto nos meses de janeiro/93, agosto/94, outubro/94 e dezembro/96.

A ciência do lançamento deu-se pessoalmente ao procurador do contribuinte na data de 09/03/1999.



Em 08/04/1999, por intermédio do seu representante legal, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 94/106, aduzindo as razões a seguir reproduzidas.

Autuação com efeitos confiscatórios:

Invocando o princípio da capacidade contributiva, que, no seu entendimento, deve não só nortear a atividade legislativa, mas também limitar a atividade da fiscalização, o impugnante afirma que a prevalecer o entendimento do autuante, ter-se-á por caracterizado verdadeiro confisco ao seu patrimônio.

Discorre sobre os conceitos de “confisco” e “efeitos confiscatórios” para concluir que, à vista dos valores envolvidos na autuação, está sendo vítima de tributação com visíveis efeitos confiscatórios, requerendo, assim, seja analisada a defesa também pelo prisma da violação da sua capacidade contributiva.

Decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento do exercício de 1994/ano-base de 1993:

Argúi a decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento do exercício de 1994, com base na aplicação ao caso, da regra contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Alega que, tendo decorrido mais de cinco anos entre o primeiro dia útil seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador (04/01/93) e a data do lançamento, encontra-se este abrangido pelo prazo decadencial e extinto o crédito tributário nos termos do artigo 156, V, do CTN. Traz à colação jurisprudência administrativa sobre o assunto.

Lançamento baseado em presunções.

Questiona a validade do lançamento, afirmando que a autoridade fiscal afastou-se do dever de investigar os fatos passíveis de serem caracterizados como fato gerador, apoiando-se em meras presunções, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Entende que o procedimento adotado pelo autuante, de considerar que as aquisições de bens constituíram acréscimo patrimonial a descoberto, sem levar em conta as dívidas assumidas, não tem amparo legal e que os indícios devem ser tratados como início de prova, exigindo maior aprofundamento na apuração dos fatos e na verificação do efetivo dispêndio por parte da pessoa física.

Traz à colação entendimento exposto por Ricardo Mariz de Oliveira, Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino para respaldar seus argumentos.

O acórdão de fls. 114/127 julgou procedente o lançamento, cujos fundamentos da decisão podem ser sintetizados na emnta a seguir transcrita:

Ano-calendário: 1993, 1994, 1996

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

É válido o procedimento fiscal realizado com estrita observância das normas de regência, fugindo à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a



constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

PRELIMINAR.DECADÊNCIA.

O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em se tratando do imposto sobre a renda de pessoas físicas, considera-se exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado aquele que se inicia após a ocorrência do fato gerador, que se conclui em 31 de dezembro do ano-calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte que pode refutar a presunção mediante a apresentação de provas hábeis e idôneas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PROVAS.

Não comprovadas por documentação hábil e idônea as alegações apresentadas pelo impugnante para refutar os pressupostos sobre os quais foi erigida a tributação, permanecem estes inalterados.

Intimado do acórdão, tempestivamente o recorrente apresentou o recurso de fls. 175 a 200, alegando, em síntese:

- (i) Decadência em relação ao ano-calendário de 1993;
- (ii) Impossibilidade de aplicar, de forma concomitante, a multa de ofício e a multa pelo atraso na entrega da DIRPF, em especial em relação ao ano de 1993.
- (iii) Que a partir do ano-calendário de 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos, sendo que nesta sistemática não se verifica qualquer óbice ao aproveitamento do saldo de recursos verificado ao final de um ano para aproveitamento no início do ano seguinte.
- (iv) Em relação ao ano-calendário de 1994, alega o recorrente falta de menção à receita auferida com o ganho de capital proveniente da venda de imóveis no mencionado ano;
- (v) Desconsideração da receita proveniente da venda do imóvel situado na Rua Ghihei Watanabe, 173;

- (vi) Inconsistência do lançamento fiscal da operação de compra e venda do imóvel situado na Rua Santelmo dentro do próprio ano-calendário de 1994;
- (vii) Sustenta que no ano de 1995 houve homologação tácita da DIRPF apresentada, com fluxo de caixa de R\$ 217.368,38 (fl. 18/27) que deve ser aproveitado no ano seguinte.
- (viii) Que a variação positiva no ano de 1996 de deu em razão de não ter sido transportado o saldo positivo do exercício anterior.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Da preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1993.

I – 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.

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 cabível¹.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: a) identifica a ocorrência do fato gerador; b) determina a matéria tributável e c) calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não for pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) 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. 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.



partes. Extinto contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os contratantes desaparecem com a sentença resolutória². Em relação aos tributos dá-se o mesmo, efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

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 ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.

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

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação 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, ser extinto³.

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 física⁴, 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 execução⁵.

² A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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).

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁶, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido 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. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que 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*, conclui 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 (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, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos 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 realizado⁷.

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

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial

⁶ 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 etc.

⁷ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: "Cumprе recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo". In "Código Tributário Nacional", coordenador Vladimir Passos de Freitas, ed. RT, p. 150.



para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁸ 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.

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 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 a fiscalização federal.

⁸ 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).

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.a) 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 na fonte, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro 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 impositivo. 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.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador e os fatos geradores complexivos, nos quais 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 percurso tem-se inúmeros passos, mas para efeito de vitória só é considerado um único passo, qual seja, o passo dado pelo maratonista que primeiro atinge a linha de chegada.

I.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração 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.

No lançamento por homologação 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.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente ganho obtido na alienação de bens, o atual Imposto de Renda Pessoa Física etc.

O lançamento de ofício ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, via de regra, 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 o “por declaração” ou “por homologação” e em 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.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação⁹, encontra respaldo no § 4º do

⁹ 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 protrair indefinitivamente 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. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

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 de eventual 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 do lançamento ocorreu em 09/03/99, reconheço a decadência dos créditos tributários exigidos, com multa de 75% (setenta e cinco por cento), cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/1993 ou em data anterior a este momento.

ISSO POSTO, voto no sentido ACOLHER a preliminar de DECADÊNCIA em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1993.

No mérito:

Reconhecida a decadência em relação ao ano-calendário de 1993, resta analisar o acréscimo em relação aos meses de agosto e outubro de 1994 e dezembro de 1996, nos valores R\$ 81.665,28; R\$ 68.843,54 e R\$ 166.994,00, respectivamente.

Do acréscimo patrimonial apurado nos meses de agosto e outubro de 1994

Segundo planilhas de fls. 76 e 77, o acréscimo patrimonial verificado nos meses de agosto e outubro de 1999 decorre, respectivamente, da aquisição de imóvel na Rua Sarmento, 143 e outro na Rua Alameda Guainacans, 973.

No ano de 1993, embora tendo realizado a venda de um imóvel situado na Rua Ghihei Watanabe, 173 o contribuinte não declarou possuir dinheiro que pudesse ser transferido para o ano-calendário de 1994 para formar o fluxo de caixa deste ano.

A declaração de ajuste anual de fls. 12/15 registra que no ano-calendário de 1994 o recorrente declarou que recebeu o valor equivalente a 11.000,00 UFIRs de pessoa jurídica, a título de pró-labore (fl.16) e mais a importância correspondente a 64.944 UFIR pela alienação do imóvel da Rua Sarmento, 143. Em outras palavras, o autuado, pelo que registra em sua DAA, teria adquirido o imóvel aqui mencionado em 02 de janeiro de 1994 e vendido em 05 de agosto do mesmo ano. Detalhe importante a observado é que na DAA o recorrente não especificou o valor de compra e nem o valor de venda do mencionado imóvel, declarando, todavia, que em 31 de dezembro de 1994 possuía saldo a pagar, em relação ao citado imóvel, de 35.800,00 UFIRs o que, em tese, é perfeitamente possível. Nada impede que alguém compre um bem à prazo e realize venda à vista, permanecendo com a dívida resultante da aquisição do imóvel vendido.

Sustenta o recorrente que a compra do imóvel da Rua Sarmento, 143 deu-se em 02 de janeiro de 2004, sendo que a escritura foi outorgada em 05 de agosto de 2004. Quanto a este aspecto, a realidade do dia-a-dia mostra que tal procedimento é normal, isto é, em compra de imóveis, com bastante frequência, as partes, num primeiro momento, celebram contrato particular e a escritura pública fica para uma segunda fase, normalmente após a quitação do bem objeto da transação.

Todavia, em relação às considerações referidas no parágrafo anterior, registro que no caso dos autos o recorrente não trouxe aos autos qualquer documento que pudesse

comprovar a aquisição do imóvel em momento anterior ao que consta na escritura celebrada entre as partes. Desta forma, a data a ser considerada é a do dia 05 de agosto de 1994 e não 02 de janeiro de 1994, data esta registrada na Declaração de Ajuste Anual.

Em relação ao segundo imóvel situado na Rua Guaicanans, 972, Indianópolis, São Paulo/SP, adquirido no mês de outubro de 1994, pelo valor de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), sustenta o recorrente que o mesmo foi comprado com recursos provenientes da alienação do imóvel Rua Sarmento, 143. No entanto, não há nos autos prova de que o imóvel da Rua Sarmento, 143 tenha sido vendido no mês de agosto de 1994, conforme registrado na Declaração de Ajuste Anual do autuado.

Quanto ao argumento do recorrente de que no dia 05 de agosto de 1994 vendeu o imóvel Rua Sarmento, 143 sem que a fiscalização fizesse menção alguma à injustificada desconsideração do rendimento, destaco que no momento em que a fiscalização solicitou ao sujeito passivo comprovação quanto aos rendimentos que justificaram a aquisição do imóvel adquirido no mês de outubro de 1994, sem que este tivesse apresentado qualquer prova da venda do imóvel da Rua Sarmento, 143, de forma indireta, a fiscalização já estava afirmando que o sujeito passivo devia provar a origem dos recursos utilizados na compra do imóvel localizado na Rua Guaicanans, 972.

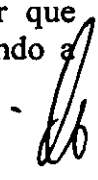
O recorrente juntou aos autos provas da aquisição dos imóveis, mas não trouxe ao processo quaisquer elementos de prova que demonstrasse a origem dos recursos utilizados na compra de tais imóveis, razão pela qual, não há como alterar o lançamento em relação a este ponto.

Do acréscimo patrimonial apurado no mês de dezembro de 1996

No ano-calendário de 1995, conforme declaração de fls. 18 a 22, o autuado declarou rendimentos no valor de R\$ 220.889,61. Sustenta que este valor deve ser transferido para formar o fluxo de caixa do ano seguinte, o que diminuiria consideravelmente o acréscimo patrimonial a descoberto.

Tenho me posicionado reiteradamente que os rendimentos existentes em 31 de dezembro devem integrar o fluxo de caixa do ano seguinte. No entanto, é preciso distinguir rendimentos recebidos no curso do ano-calendário dos rendimentos existentes em 31 de dezembro. Somente os rendimentos existentes em 31 de dezembro é que devem ser transferidos para compor o fluxo de caixa do ano seguinte. No caso dos autos, a Declaração de Ajuste Anual de fls. 18/22 não registra disponibilidade financeira em 31 de dezembro de 1995. Se o contribuinte, no ano de 1995, recebeu o valor de R\$ 220.889,61 a título de rendimentos e no final do ano informa não possuir disponibilidade em moeda corrente ou aplicações financeiras, a conclusão a que se chega é que a mencionada renda foi consumida durante o ano-calendário.

Com efeito, também não há como acolher o argumento do recorrente de que no ano-calendário de 1996 o seu acréscimo patrimonial, em relação ao helicóptero foi de apenas R\$ 30.000,00, correspondente a uma única parcela paga e que as demais parcelas foram pagas no ano de 1997. Se o autuado adquiriu a mencionada aeronave para pagar de forma parcelada deve fazer prova deste fato. Assim, agiu de forma correta a fiscalização ao exigir que apresentasse o contrato de compra e venda, ou qualquer outro documento demonstrando a existência da dívida.



Às fls. 64/66 o fiscalizado trouxe aos autos os documentos referentes à venda da aeronave, mas os documentos que interessavam aos esclarecimentos dos fatos, quais sejam, os relacionados à aquisição do helicóptero não vieram aos autos. Nestes circunstâncias, a conclusão a que se chega é que a aquisição do citado bem não se deu de forma parcelada.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, no mês de dezembro de 1996, a planilha de fl. 78 considera o valor de R\$ 3.799,00 correspondente a “aumento de capital da PJ COSTA BRASIL, com reservas.” Neste ponto merece prosperar o apelo, pois o aumento do capital social com reservas, conforme sustenta o próprio recorrente, pressupõe que houve a utilização dos saldos acumulados de constas existentes no patrimônio líquido da pessoa jurídica e, portanto, não implica em desembolso algum para o sócio.

Da multa pelo atraso na entrega da declaração, cumulada com a multa de ofício.

No auto de infração, conforme demonstrativo de fl. 85, no ano-calendário de 1994, apurou-se imposto a pagar no valor correspondente a R\$ 67.744,26 UFIR. Sobre este valor incidiu a multa de ofício, no percentual de 75%. Verificando o demonstrativo de fl. 86, percebe-se que a base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração de ajuste anual é o valor do imposto de renda a pagar apurado no demonstrativo de fl. 85. Assim, constata-se a aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo, o que não pode persistir.

A impossibilidade da aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo é patéria pacífica na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

Pelos fundamentos aqui expostos, tendo a multa pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual incidido exclusivamente sobre o valor do imposto apurado no auto de infração, em relação ao qual já foi aplicado multa de ofício, deve se afastar a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração do imposto de renda.

ISTO POSTO, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1993 e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para: a) reduzir a variação patrimonial a descoberto no mês de dezembro de 1996 para R\$ 163.195,00; b) afastar a exigência da multa pelo atraso na entrega da declaração de ajuste anual, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício e sobre a mesma base de cálculo do valor apurado por meio do auto de infração.

É o voto.

Sala das Sessões– DF, em 23 de abril de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA