



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Recurso nº. : 122.176
Matéria : IRPF - Ex(s): 1993
Recorrente : SÉRGIO AUGUSTO SÁ DE ALMEIDA
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 13 de setembro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.600

IRPF - DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - LANÇAMENTO - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Na apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recursos, também os rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, quando componentes ou justificadores da mesma variação patrimonial, ainda que não declarados, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÉRGIO AUGUSTO SÁ DE ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol que acatava a preliminar de decadência.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.003309/98-59
Acórdão n.º : 104-17.600
Recurso n.º : 122.176
Recorrente : SÉRGIO AUGUSTO SÁ DE ALMEIDA

RELATÓRIO

SÉRGIO AUGUSTO SÁ DE ALMEIDA, contribuinte inscrito no CPF/MF 097.385.177-53, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Butantã, n.º 518 – 9º Andar - Bairro Pinheiros, sendo domiciliado e residente na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Av. Presidente Wilson, n.º 210, Bairro Castelo, jurisdicionado à DRF no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 52/60, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 65/70.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 08/06/98, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 10/13, com ciência em 08/06/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 78.387,66 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, pela falta de declaração da compra de quotas sociais da empresa Multiservice Engenharia Ltda. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, e 8º, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 4º ao 6º, da Lei n.º 8.383/91, combinado com o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

O Auditor Fiscal da Receita Federal, atuante, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação de fls. 09, os seguintes aspectos:

- que pela cláusula I da 33ª alteração contratual da Multiservice Engenharia Ltda., de 13 de maio de 1992, o sócio Ismael Marques de Almeida vendeu para o sócio Sérgio Augusto Sá de Almeida, 927.000.000 de suas quotas sociais que tinha na empresa, dando-lhe total quitação pela venda;

- que a alteração contratual não fixou o valor da transação, mas na sua cláusula III, diz que pela cláusula 4ª do contrato social, as quotas tem o valor unitário de Cr\$ 1,00, portanto o valor total da compra foi de Cr\$ 927.000.000,00;

- que o sócio comprador não registrou essa aquisição na sua Declaração de Bens, integrante da Declaração de Rendimentos daquele ano, apresentada no dia 11/06/93, portanto sendo constatado um aumento patrimonial a descoberto, no valor apurado conforme o parágrafo 2 acima, devendo ser objeto de tributação, por infração ao RIR/94, Decreto n.º 1.041/94.

Irresignado com o lançamento, o atuado, apresenta, tempestivamente, em 23/06/98, a sua peça impugnatória de fls. 16/19, instruída pelos documentos de fls. 20/48, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, o cancelamento do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que na preliminar o impugnante invoca a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1992;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que a partir de 1983, o imposto de renda, tanto da pessoa jurídica como de pessoa física, passou para a modalidade de lançamento por homologação de que trata o art. 150 do CTN. Isso porque o próprio contribuinte passou a calcular e recolher o imposto mediante preenchimento da notificação e DARF;

- que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física ocorre no encerramento do ano-calendário no dia 31 de dezembro. Com isso, o fato gerador do ano-calendário de 1992 ocorreu em 31/12/92 e o prazo de cinco anos para revisar a declaração de rendimentos e efetuar o lançamento suplementar consumou-se no dia 01/01/98. Como o auto de infração e notificação fiscal foi lavrado no dia 08/06/98, o lançamento é nulo em razão da decadência;

- que na preliminar, o impugnante invoca ainda a nulidade da notificação feita por autoridade incompetente na forma do art. 1.018 do RIR/94;

- que o domicílio fiscal do impugnante é a cidade do Rio de Janeiro onde vem apresentando anualmente a declaração de rendimentos e o número final de sua inscrição no CPF prova que é da 7ª Região Fiscal, isto é, Rio de Janeiro. O lançamento é nulo por ser incompetente o fiscal autuante que está lotado em São Paulo;

- que, no mérito, o lançamento fiscal é indevido por falta de base legal por vários motivos. O primeiro motivo é que o Sr. Ismael Marques de Almeida fez doação de 927.000.000 de quotas do capital da sociedade Multiservice Engenharia Ltda. ao seu filho Sérgio Augusto Sá de Almeida, mas que, na alteração do contrato social, houve lamentável equívoco na nomenclatura ao empregar a palavra venda no lugar de doação. Trata-se de mero engano formal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que para provar que houve doação de quotas de capital e não de venda o impugnante junta a cópia da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992, onde consta, na declaração de bens, o recebimento, naquele ano, da doação de um apartamento de 223.241,33 UFIR;

- que o segundo motivo que invalida o lançamento fiscal é o fato de a fiscalização ter calculado o valor do imposto de renda devido mediante aplicação de tabela progressiva diretamente sobre os 927.000.000 de quotas de capital, sem considerar os rendimentos da declaração daquele ano-calendário. O 1º Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que na apuração de patrimônio a descoberto terão que ser considerados os rendimentos tributáveis, não tributáveis e exclusivamente na fonte, assim como as variações nas dívidas;

- que o terceiro motivo que invalida o lançamento fiscal é o fato de a fiscalização ter calculado o imposto suplementar exclusivamente baseado em presunção de aumento patrimonial a descoberto. A operação foi de doação mas só para argumentar, ainda que fosse venda de quotas de capital, falta base legal para o fisco considerar que as 927.000.000 de quotas foram vendidas por Cr\$ 927.000.000;

- que o quarto motivo que torna indevido o lançamento fiscal é porque não houve aumento patrimonial a descoberto, ainda que só para argumentar, considerasse doação como compra. Isso porque no dia 29/06/94, a empresa Multiservice Engenharia Ltda., da qual o impugnante tem participação no capital social de 95%, requereu e obteve o pedido de retificação da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992, exercício financeiro de 1993, para inclusão de receita omitida no valor de Cr\$ 1.694.400.000,00 e Cr\$ 784.619.095,00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

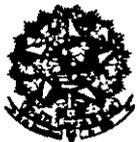
Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que o pedido de retificação da declaração de rendimentos resultou no pagamento do imposto de renda sobre o lucro real, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido que é exclusivo na fonte para os sócios pessoas físicas. Com o pagamento do imposto na fonte à alíquota de 8% sobre o valor da omissão de receita, este montante é considerado automaticamente distribuído aos sócios que deve ser computado na apuração do patrimônio a descoberto;

- que a fiscalização apurou aumento patrimonial a descoberto de 154.434,37 UFIR enquanto a receita omitida e espontaneamente oferecida a tributação foi de 344.445,98 UFIR dos quais 95% pertencem ao impugnante, ou seja, 95% de 344.445,98 UFIR resulta em 327.223,68 UFIR;

- que a legislação do imposto de renda considera a receita omitida a tributada na pessoa jurídica como automaticamente distribuída aos sócios. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu pelo acórdão n.º 104-15.347/97 que na apuração de eventual aumento patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recursos, também os rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, quando componentes ou justificadores da mesma variação patrimonial, ainda que não declarados, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza;

- que na mesma época em que a pessoa jurídica, da qual o impugnante é sócio com 95% do capital social, fez retificação da declaração de rendimentos do período-base de 1992 para tributação de receita omitida, se o impugnante também tivesse retificado sua declaração para inclusão de rendimentos tributados exclusivamente na fonte e considerado automaticamente distribuídos aos sócios da empresa, o fisco não teria apurado patrimônio a descoberto. O fato de não ter sido retificada a declaração de rendimentos do impugnante não altera a situação porque os recursos estão comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com a peça impugnatória, argüi o contribuinte que a exigência contida no auto de infração já teria sido alcançada pela decadência na data da sua lavratura;

- que sobre o assunto, é vasta a jurisprudência no sentido de que o direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai somente após cinco anos, contados da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, como expressamente previsto no artigo 173 do CTN;

- que assim, como houve entrega da declaração de rendimentos em 11/06/93 (fls. 05), considerando que a emissão da correspondente notificação de lançamento ocorreu na mesma data, conta-se o quinquênio a partir da referida notificação, o que equivale a dizer que o prazo decadencial iniciou-se em 11/06/93 e teve o seu termo final em 11/06/93, sendo aplicável a regra do § 2º do artigo 711 do RIR/80. Como deu-se a ciência do auto de infração em 08/06/98, portanto, dentro do prazo quinquenal, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência;

- que acrescente-se, por pertinente, que a Lei n.º 8.134/90, vigente no ano-calendário de 1992, provocou o retorno do método da declaração anual com base do ano anterior. Nesse contexto, os recolhimentos mensais do imposto constituem mera antecipação por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que não merece prosperar o argumento desenvolvido pela defesa de que, no presente caso, sendo o domicílio fiscal do impugnante a cidade do Rio de Janeiro, o lançamento é nulo por ser incompetente o fiscal atuante que está lotado em São Paulo;

- que conforme se depreende com ampla clareza da legislação (Decreto 70.235/72), o auto de infração lavrado por servidor competente, mesmo que lotado em repartição de jurisdição diversa do domicílio tributário do contribuinte, como no caso em tela, é perfeitamente válido;

- que carece de fundamento a alegação do requerente de que houve lamentável equívoco na nomenclatura utilizada na alteração do contrato social da empresa Multiservice Engenharia Ltda., empregando-se a palavra venda no lugar de qualquer elemento de prova convincente. Cabe ao impugnante trazer à colação as provas efetivas em que se baseiam suas alegações, sob pena de se considerar não alegado o que não se comprova;

- que a utilização, pelo fisco, do valor nominal de Cr\$ 1,00 para cada quota, constante na cláusula quarta do contrato social, na ausência de elementos indicativos do valor real de venda das quotas de capital, é perfeitamente aceitável, uma vez que tal critério beneficia o contribuinte, pois sendo o efetivo valor da transação maior do que o valor nominal, o acréscimo patrimonial a descoberto apurado utilizando-se o valor real seria bem mais elevado do que aquele constante nos autos;

- que quanto ao montante que seria considerado automaticamente distribuído aos sócios em virtude da inclusão de receitas omitidas na declaração de rendimentos da Multiservice Engenharia Ltda., cabe observar o que dizem os arts. 35 e 36 da Lei n.º 7.713/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que, portanto, diversamente do alegado pelo contribuinte, não existe previsão legal para distribuição automática dos lucros tributados pela alíquota de 8% por cento. Pelo contrário, tais lucros eram assim tributados (até 31/12/92, de acordo com o art. 75 da Lei n.º 8.383/91) independentemente da efetiva distribuição dos resultados, podendo permanecer em poder da pessoa jurídica para uma futura capitalização ou como reserva de lucros;

- que desse modo, na ausência de comprovação da distribuição em dinheiro dos lucros apurados sobre as receitas omitidas, sujeitos à tributação do imposto de renda na fonte à alíquota de oito por cento, durante o ano-calendário 1992, não podem tais valores serem levados em conta como recursos no cômputo da variação patrimonial do interessado;

- que todavia, assiste razão ao contribuinte quando afirma que na apuração de patrimônio a descoberto devem ser considerados os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, informados na declaração de ajuste do ano-calendário, pois não há sentido em se aplicar diretamente o valor da infração apurada na tabela progressiva anual, como fez o fisco, sem consideração da renda líquida declarada.

A ementa da decisão que consubstancia os fundamentos da autoridade singular é a seguinte:

"Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – IRPF
Período: Ano-calendário 1992

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

É afastada a hipótese de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1992, sujeitos à declaração de rendimentos do exercício 1993, quando constatado que não decorreram cinco anos entre a data da notificação do lançamento decorrente da entrega da declaração de rendimentos e a data do lançamento de ofício.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

PRELIMINAR. AUTORIDADE INCOMPETENTE.

É válido o auto de infração formalizado por servidor competente, mesmo que de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os acréscimos patrimoniais quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/09/99, conforme Termo constante às folhas 63/64, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/09/99), o recurso voluntário de fls. 65/70, instruído pelos documentos de fls. 71/72, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a decisão de Primeira Instância incorreu em equívoco ao afirmar, com base nos arts. 35 e 36 da Lei n.º 7.713/88 que, "Portanto, diversamente do alegado pelo contribuinte, não existe previsão legal para distribuição automática dos lucros tributados pela alíquota de oito por cento. Pelo contrário, tais lucros eram assim tributados (até 31/12/1992, de acordo com o art. 75 da Lei n.º 8.383/1991) independentemente da efetiva distribuição dos resultados, podendo permanecer em poder da pessoa jurídica para uma futura capitalização ou como reserva de lucros";

- que a receita omitida, como o próprio nome indica, não foi escriturada na contabilidade. Com isso, o valor da receita omitida não está no balanço a título de reservas de lucros para futura capitalização ou distribuição aos sócios. O valor da receita omitida é considerado automaticamente distribuído aos sócios na data da omissão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

- que na mesma época em que a pessoa jurídica, da qual o recorrente é sócio com 95% do capital social, fez retificação da declaração de rendimentos do período-base de 1992 para tributação de receita omitida, se o recorrente também tivesse retificado sua declaração para inclusão de rendimento tributado exclusivamente na fonte e considerado automaticamente distribuído aos sócios da empresa, o fisco não teria apurado patrimônio a descoberto.

Consta às fls. 71 a guia do depósito judicial para interpor recurso para o Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

De acordo com a peça recursal, argüi o contribuinte que a exigência contida no auto de infração já teria sido alcançada pela decadência na data da sua lavratura, amparado no entendimento de que, a partir de 1983, o imposto de renda, tanto da pessoa jurídica como da pessoa física, passou para a modalidade de lançamento por homologação de que trata o art. 150 do CTN. Isso porque o próprio contribuinte passou a calcular e recolher o imposto mediante preenchimento da notificação e o DARF.

Embora respeite a posição daqueles que assim entendem, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por declaração, e é vasta a jurisprudência no sentido de que o direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai somente após cinco anos, contados da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, como expressamente previsto no artigo 173 do CTN. Senão vejamos:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

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

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

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

.....

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Assim, não tenho dúvidas de que o tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, através da declaração de rendimentos, se encaixa na regra do art. 173 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Assim, como houve entrega da declaração de rendimentos em 11/06/93 (fls. 05), considerando que a emissão da correspondente notificação de lançamento ocorreu na mesma data, conta-se o quinquênio a partir da referida notificação, o que equivale a dizer que o prazo decadencial iniciou-se em 11/06/93 e teve o seu termo final em 11/06/98, e como a ciência do auto de infração foi em 08/06/98, portanto, dentro do prazo quinquenal, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, alega o contribuinte em sua assertiva principal que na data de 29/06/94, a empresa Multiservice Engenharia Ltda., da qual o recorrente tem participação no capital social de 95%, requereu e obteve o pedido de retificação da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992, exercício financeiro de 1993, para a inclusão de receita omitida no valor Cr\$ 1.694.000.000,00 e Cr\$ 784.619.095,00, conforme itens 1 e 2 do pedido de fls. 28/36.

Sendo que do pedido de retificação da declaração de rendimentos resultou no pagamento do imposto de renda sobre o lucro real, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido que é exclusivo na fonte para sócios pessoas físicas.

É de se ressaltar, que a autoridade singular está correta na sua assertiva quando alega que, na época do ocorrido, não havia previsão legal para distribuição



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

automática dos lucros tributados pela alíquota de 8% (oito por cento), e que tais lucros eram tributados independentemente da efetiva distribuição dos resultados, podendo permanecer em poder da pessoa jurídica para uma futura capitalização ou como reserva de lucros.

Entretanto, após análise dos documentos constantes dos autos, entendo que a razão está com o recorrente pelas razões abaixo:

a) – em primeiro lugar a fiscalização não comprova que houve o efetivo desembolso de moeda para a aquisição das quotas questionadas, ficando, somente, na presunção do valor nominal de cada quota;

b) – consta às fls. 28/29 um pedido de retificação de declaração de imposto de renda do exercício de 1993, onde a empresa Multiservice Engenharia Ltda., do qual o recorrente é sócio quotista com 95% de participação no capital social da empresa, oferecendo à tributação espontaneamente omissões de receita nos valores de Cr\$ 1.694.400.000,00 e Cr\$ 784.619.095,00, aceitos pela administração tributária, conforme processo de parcelamento de fls. 30/364;

c) – constata-se, no demonstrativo do lucro real (fls.42), que tais valores foram adicionados ao lucro líquido do exercício, através do LALUR e não contabilmente, ou seja, não houve retificação na contabilidade da empresa para incluir estes valores;

d) – constata-se, na demonstração do imposto na fonte sobre o lucro líquido (fls. 43) que os valores questionados foram oferecidos a tributação, resultando um imposto na fonte sobre o lucro líquido de 74.527,58 UFIR;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

e) – constata-se, na demonstração dos lucros e prejuízos acumulados (fls. 44-verso), que não houve capitalização de lucros relativo ao exercício financeiro, bem como não houve distribuição de lucros.

Disso tudo, conclui-se que de fato houve a tributação sobre as omissões de receitas oferecidas espontaneamente pela empresa, e que não houve capitalização destes lucros e nem poderia haver já que o acerto das omissões foi feito via LALUR e não via a contabilidade. Não havendo a capitalização e nem a incorporação como reserva de lucros, não há motivos razoáveis para que não se aceite que estes valores de fato ficaram com o sócio e, portanto, devem servir para justificar acréscimo patrimonial a descoberto, já que na declaração de ajuste anual da pessoa física do exercício de 1993, tinha previsão que “os lucros apurados a partir de 01/01/89, sujeitos à tributação do imposto de renda na fonte à alíquota de 8% (oito por cento), na forma do art. 35 da Lei n.º 7.713/88, que tenham sido distribuídos em dinheiro no ano-calendário de 1992”.

Assim, entendo que a receita omitida, declarada espontaneamente pela empresa, não foi escriturada na contabilidade. Com isso, o valor da receita omitida não está no balanço a título de reservas de lucros para futura capitalização ou distribuição aos sócios. Se a receita omitida não foi escriturada, só podemos concluir que a mesma estava em poder do sócio e na apuração de eventual aumento patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recursos, já que tributados exclusivamente na fonte, ainda que não declarados na pessoa física do sócio, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003309/98-59
Acórdão nº. : 104-17.600

“:

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000



NELSON MALLMANN