

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13884.000910/2002-14
Recurso nº 150.860 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.564 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ FREGONI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 1999

IMPOSTO RENDA PESSOA FÍSICA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA NA FORMA DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência. A atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Lançamento atingido pela decadência.

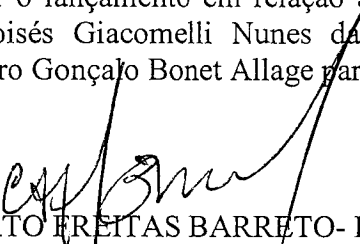
IRPF - VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS (IHT) - NATUREZA SALARIAL - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Os valores percebidos pelo contribuinte a título de IHT não têm caráter indenizatório e, sim, natureza salarial ou remuneratória, estando, pois, sujeitos à incidência do imposto de renda, de acordo com precedente bastante atual da Primeira Seção do Egrégio STJ (Ag. Rg. no REsp nº 933.117/RN).

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o lançamento em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), que negava provimento. Designado o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage para redigir o voto vencedor.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA – Relator


GONÇALO BONET ALLAGE – Redator-Designado

EDITADO EM: 17 JUN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Rogério de Lellis Pinto (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 72 e seguintes, o recorrido foi autuado pela Fiscalização em razão da omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998.

Foi apurado o imposto devido no valor de R\$ 11.480,87. A exigência do crédito tributário deu-se com multa de 75%. O lançamento foi notificado ao sujeito passivo em 20/03/02 (fl. 83). As declarações de ajuste anual de imposto de renda constam das fls. 03/14, sendo que, no ano-calendário de 1996, o fiscalizado apurou imposto devido de R\$ 992,95 e imposto de renda retido na fonte no valor de R\$ 11.831,41 (fl. 03).

A Câmara Julgadora, por meio do acórdão de fls. 165/175, por maioria, acolheu a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1996, e no mérito, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso para excluir, no ano-calendário de 1997, o valor de R\$ 3.822,28 auferido a título de Indenização de Horas Trabalhadas - IHT.

Intimada, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso de fls. 179 e seguintes, requerendo a reforma da decisão para afastar a decadência em relação ao ano-calendário de 1996, e fazer incidir, no ano-calendário de 1997, o imposto de renda sobre as parcelas pagas a título de IHT.

O recurso foi admitido conforme fls. 207/208. O recorrido não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. A divergência jurisprudencial está caracterizada pelos acórdãos de fls. 198/204. Em relação a decadência, sendo o acórdão por maioria, à luz do regimento interno vigente à época, cabível o recurso especial. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

Trata-se de exigência de crédito tributário relativo a fato gerador complexo que se concretizou em 31/12/96, cuja notificação ocorreu no ano de 2002, quando decorridos mais de cinco anos. O sujeito passivo entregou declaração de imposto de renda com imposto de renda retido na fonte, que caracteriza pagamento antecipado. Assim, mesmo para aqueles que seguem a tese do STJ, em relação ao ano-calendário de 1996, quando do lançamento, pelos

fundamentos a seguir expostos, correta a decisão recorrida que acolheu a preliminar de decadência.

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

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.

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 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 ou a determinado fato gerador.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem identifica e determina a matéria tributável, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente 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.

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.

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.

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, 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 a 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 está perfeito e consumado, independentemente de pagamento. 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.

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.

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

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 artigo 150 do CTN, abaixo transcrito e grifado por nós, deixa claro que o **que se homologa é a atividade (autolancamento) e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

*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.***

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 em que o contribuinte, embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeat*, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção, não incidência 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.

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).

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 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, como pode ocorrer com o contribuinte produtor rural.*

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 renda. Não há como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses pois sequer a lei 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 Nélson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

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 sequencial: 00881 - pág. 114).

(...) 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 obviedade 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 (ex.: 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, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consoma 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 correspondente a este processo se encontra entre os tributos⁹ 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 amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹⁰, 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. Desta forma, quando do lançamento, em relação ao ano-calendário de 1996, já havia decorrido cinco anos, razão pela qual, neste ponto, nego provimento ao recurso.

II – Da indenização por horas extras indenizadas - IHT

A Constituição de 1988 assegurou aos trabalhadores, sujeitos a turnos ininterruptos de trabalho, jornada de 06 (seis) horas. O intervalo para descanso não usufruído pelo trabalhador em virtude de necessidade do serviço ou por não ter o empregador implantado

⁹ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

¹⁰ 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. Limitares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

regime de trabalho de 06 (seis) horas, quando a isto estava obrigado, gera ao empregado direito à indenização que não se constitui em renda ou acréscimo patrimonial, mas sim reparações, em pecúnia, por perda de direitos.

Após a Constituição de 1988, por determinado período, os trabalhadores que prestavam serviços à PETROBRÁS continuaram exercendo jornada de trabalho de 08 (oito) horas diárias. O valor correspondente à jornada de 08 (oito) horas foi regularmente pago. Assim, em relação à esta jornada houve contra-prestação pecuniária e, conseqüentemente, incidência do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 43, I, do CTN. Ocorre que os trabalhadores recorreram ao Poder Judiciário não em busca do pagamento pelas duas horas de trabalho, valores estes já pagos, mas sim requerendo indenização por não terem usufruído do descanso a que faziam jus. Tal valor recebido não é produto do trabalho, até porque o produto do trabalho, conforme já afirmado, já tinha sido pago. Também não se pode dizer que o referido valor é produto do capital ou da combinação deste com o trabalho, ou ainda que se constitui em proventos de outra natureza. Desta forma, o valor pago pela PETROBRÁS a título de "Indenização de Horas Trabalhadas - IHT" não se encontra sujeito à incidência do imposto de renda, por se tratar de verba indenizatória que recompõe os períodos de folga não gozados.

ISSO POSTO, voto por negar provimento ao recurso, para extinguir o crédito tributário do ano-calendário de 1996, em razão da decadência, e afastar a incidência, no ano-calendário de 1997, do imposto de renda sobre as parcelas pagas a título de IHT.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pelo Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), tenho adotado entendimento diverso com relação à natureza da verba denominada Indenização de Horas Trabalhadas – IHT.

A divergência, portanto, cinge-se à exigência referente ao ano-calendário 1997.

Extrai-se dos autos que o interessado e outros 511 funcionários da Petrobrás ajuizaram reclamatória trabalhista contra a empresa perante a Justiça do Trabalho em São José dos Campos (SP) – processo nº 1.177/94 – pleiteando a implantação do turno de revezamento com jornada de seis horas, bem como o pagamento de horas extras vencidas, considerando que estavam sujeitos à jornada de oito horas.

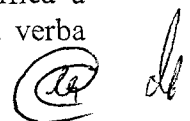
O pedido estava amparado na seguinte cláusula do acordo coletivo:

Cláusula 61 – Em atendimento ao inciso XIV do artigo 7º da Constituição Federal, a carga semanal do pessoal engajado no esquema de turno ininterrupto de revezamento é de cinco grupos de turnos, com jornada de 8 horas diárias e carga semanal de 33,6 horas, sem que, em consequência, caiba pagamento de qualquer hora extra, garantido, porém, o pagamento dos adicionais de trabalho noturno, hora de repouso e alimentação e periculosidade, quando couber.

Parágrafo 1º. Nas unidades onde sejam praticadas cargas diárias ou semanais diferentes da estabelecida no “caput”, a Companhia compromete-se a respeitar, enquanto os empregados não manifestarem desejo de modificá-la.

Parágrafo 2º. A Companhia estenderá a todos os empregados em turno ininterrupto de revezamento eventuais vantagens referentes a este regime de trabalho que venham a ser deferidas pela Justiça do Trabalho em reclamações trabalhistas ajuizadas pelos Sindicatos, como substituto processual, simples representante ou qualquer reclamação trabalhista individual ou plúrima, em que figure como reclamada a Companhia, a partir do trânsito em julgado, ou seja, quando não couber mais recurso no mesmo processo, admitidas, desde logo, a compensação ou dedução de qualquer pagamento efetuado a mesmo título ou mesmo objetivo.

Embora este julgador estivesse votando, até pouco tempo atrás, pela improcedência das exigências fiscais relativas a esta matéria, tal qual decidiu o acórdão recorrido e o Relator deste julgado, surgiu um fato novo que, segundo penso, justifica a mudança do posicionamento até então adotado, para se chegar à conclusão de que a verba recebida pelo contribuinte é tributável.



Trata-se do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 933.117/RN, ocorrido em 28/05/2008 no âmbito da Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, Relator o Ministro José Delgado, no qual se entendeu, por unanimidade de votos, que as verbas pagas a título de indenização por horas trabalhadas possuem caráter remuneratório, configuram acréscimo patrimonial e ensejam, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN, a incidência de imposto de renda.

A ementa do referido acórdão, publicado em 16/06/2008, é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MULTA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. PETROBRÁS. HORAS-EXTRAS TRABALHADAS (IHT). IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou seguimento a recurso especial.

2. O acórdão a quo entendeu pela não-incidência do imposto de renda em horas-extras pagas em decorrência de ruptura de contrato de trabalho que ocasionou a redução da jornada de trabalho para os empregados em regime de turnos ininterruptos, em face da natureza salarial.

3. A questão da multa constante do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 não foi debatida em momento algum no acórdão recorrido, assim como não foi trazida pela recorrente na sua apelação, ressentindo-se, assim, do necessário prequestionamento.

4. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

5. Apesar da denominação “Indenização por Horas Trabalhadas – IHT”, é a natureza jurídica da verba que definirá a incidência tributária ou não. O fato gerador de incidência tributária, conforme dispõe o art. 43 do CTN, sobre renda e proventos, é tudo que tipificar acréscimo ao patrimônio material do contribuinte, e aí estão inseridos os pagamentos efetuados por horas-extras trabalhadas, porquanto sua natureza é remuneratória, e não indenizatória.

6. O caso em questão não se amolda às possíveis isenções de imposto de renda previstas no art. 6º, V, da Lei 7.713/88, bem como no art. 14 da Lei 9.468/97.

7. A Primeira Seção deste Tribunal, no julgamento dos EREsp 695.499/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, em 09/05/2007, pacificou a tese de que as verbas pagas a título de indenização por horas trabalhadas possuem caráter remuneratório e configuram acréscimo patrimonial, e ensejam, nos termos do art. 43 do CTN, a incidência de imposto de renda.

8. Precedentes desta Corte: REsp 939974/RN, Rel. Min. Castro Meira; AgRgREsp 666288/RN, Rel. Min. João Otávio de



*Noronha; AgRgREsp 978178/RN, Rel. Min. Humberto Martins;
EREsp 695499/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin.*

9. Agravo regimental provido.

Em razão desse precedente, submeto-me ao posicionamento adotado pelo Egrégio STJ, segundo o qual as verbas recebidas a título de “Indenização de Horas Trabalhadas” estão sujeitas à incidência do imposto de renda, de acordo com o artigo 43 do CTN, pois representam acréscimo patrimonial.

Concluo, portanto, que a decisão recorrida deve ser reformada nesta, com o restabelecimento da exigência fiscal relativamente ao ano-calendário 1997.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, pois o lançamento é procedente quanto ao ano-calendário 1997.


Gonçalo Bonet Allage – Redator-Designado