



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13891.000057/2010-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-006.018 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente APPARECIDO AFFONSO ESPÍRITO SANTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

EMENTA

OMISSÃO DE RENDIMENTO. VALORES PROVENIENTES DO PAGAMENTO DE ALUGUÉIS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE ÀQUELE EM QUE O SUJEITO PASSIVO DEVERIA TER OFERECIDO TAIS QUANTIAS À TRIBUTAÇÃO. DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO POR OCASIÃO DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

O pagamento de valores a título de aluguéis são fatos relevantes para a composição da base de cálculo do imposto sobre a renda, mas não se tratam de fatos jurídicos tributários autônomos ou isolados, pois o regime de tributação aplicável consiste na técnica de calibração típica do ajuste anual, e não da técnica de tributação definitiva ou exclusiva na fonte.

Nesse sentido, a retenção a título de imposto sobre a renda pela fonte pagadora não extingue o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que deverá ser apurado por ocasião do preparo da declaração de ajuste anual ou da declaração de imposto sobre a renda devido pela pessoa física (DAA/DIRPF).

Portanto, o termo inicial do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos valores omitidos, oriundos do pagamento de aluguéis, é o primeiro ano do exercício subsequente àquele em que o contribuinte deveria oferecer esses ingressos à tributação e ao ajuste ou calibração, em sua DAA/DIRPF.

Como o procedimento de fiscalização iniciou-se antes de decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o tributo deveria ter sido constituído, não houve a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrada a presente Notificação de Lançamento, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2004, exercício 2005, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 6.466,73, sendo R\$ 2.755,09 referentes ao imposto de renda pessoa física complementar (sujeito à multa de ofício), R\$ 2.066,31 à multa de ofício e R\$ 1.645,33 aos juros de mora (calculados até 29/01/2010).

2. No anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” é informado que:

2.1 Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Física e do Exterior, informados na Declaração de Informações Sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) e na Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais (Derc), para o titular e/ou dependentes, das fontes pagadoras relacionadas abaixo. Na apuração da omissão de rendimentos de aluguéis informados em Dimob, foi considerado o valor líquido do aluguel, já deduzido da comissão correspondente.

2.1.1 Valor do aluguel omitido referente aos seguintes locadores:

- a) José Gustavo Braga Coluci: R\$ 560,00; e
- b) Naldir Pereira dos Reis R\$ 2.800,00;

2.1.2 Total omitido: R\$ 3.360,00, conforme informado na DIMOB pela “Imobiliária AJA Administração de Imóveis Ltda”.

2.2 Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou-se omissão de rendimentos do trabalho, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 8.167,65, recebidos da fonte pagadora “INSS -Instituto Nacional do Seguro Social”.

DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 02/05 através da qual alegou, **em síntese**, que:

3.1 Infração: Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física e do Exterior - Dimob e Derc - Valor da Infração: R\$ 3.360,00. Está questionando o valor de R\$ 560,00. Foi recebida parte dos rendimentos.

O valor do aluguel bruto, conforme demonstra o comprovante de aluguéis recebido pela imobiliária que administra o imóvel foi de R\$ 3.150,00, com o desconto de R\$ 350,00

de comissão, resultando, portanto um valor tributável de R\$ 2.800,00, diferentemente do valor apontado pelo laudo de autuação.

3.2 Infração: Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício - CNPJ: 29.979.036/0001-40 - Valor da Infração: R\$ 8.167,65. Foi recolhido no ano de 2005 o valor principal de R\$ 593,35 (em parcelas), que foi o valor apurado na declaração original. Valor não considerado pelo laudo de autuação. Além disto, há créditos em exercícios posteriores, também não considerados pelo laudo de autuação.

3.3 O contribuinte finaliza sua impugnação alegando, com base no disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, que o valor do imposto que está sendo cobrado pela presente notificação de lançamento encontra-se decadente.

4. É o relatório.

5. A impugnação é tempestiva e preenche os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dela tomo conhecimento.

6. A impugnação apresentada é parcial. Com relação ao lançamento referente à omissão de rendimentos de aluguéis, do total lançado – R\$ 3.360,00 – o contribuinte questiona R\$ 560,00 e concorda com R\$ 2.800,00.

6.1 Através da análise da DIMOB (fls. 25) resta claro que o contribuinte não possui razão. O valor pago ao contribuinte pelo locatário Naldir Pereira dos Reis foi de R\$ 3.150,00. A fiscalização descontou a parte referente à comissão, tendo sido lançada como omissão de rendimentos tão somente a importância de R\$ 2.800,00.

6.2 O contribuinte também recebeu rendimentos de aluguéis de um outro locatário: José Gustavo Braga Coluci. O total pago pelo Sr. José Gustavo foi de R\$ 630,00, dos quais R\$ 70,00 se referem à comissão. A importância considerada omitida foi de R\$ 560,00.

6.3 Como se vê, agiu com acerto a fiscalização ao proceder ao lançamento de R\$ 3.360,00 a título de omissão de rendimentos de aluguéis (R\$ 2.800,00 + R\$ 560,00).

7. O contribuinte não impugnou objetivamente o lançamento referente à Omissão de Rendimentos do Trabalho - Valor da Infração: R\$ 8.167,65, se limitando a alegar que o valor do imposto a pagar - R\$ 593,35 - apurado na declaração original foi recolhido e não foi considerado pela fiscalização.

7.1 É de se esclarecer que, quando da apresentação da Declaração Original datada de 25/04/2005, foi apurado um saldo de imposto a pagar de R\$ 593,35. Esse valor foi devidamente quitado pelo contribuinte, conforme DARFs juntados às fls. 12/15. Posteriormente, com a apresentação da Declaração Retificadora datada de 28/12/2009, foi apurado novo valor do imposto a pagar: R\$ 187,14. O Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, juntado às fls. 9, aponta que esse valor foi levado em consideração pela fiscalização, tendo sido lançado na presente Notificação tão somente o Imposto Suplementar.

8. Com relação à alegação do contribuinte de que o valor do imposto que está sendo cobrado encontra-se decadente, é de se esclarecer que, no que tange à utilização do artigo 150, § 4º, do CTN como fundamento de decadência, é de se transcrever o seguinte excerto de artigo jurídico publicado pelo ex-conselheiro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Sr. José Oleskovicz, pelo seu caráter extremamente clarificador do tema:

“As disposições do § 4º do art. 150 do CTN, têm sido utilizadas para considerar que a data de início do prazo decadencial de 5 (cinco) anos do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento iniciar-se-ia, ao contrário do que dispõe o art. 173 do CTN, a contar da data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Esse entendimento, entretanto, não encontra respaldo legal, como se pode constatar do § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, que, literalmente, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita:

“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.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

O prazo de 5 anos contado da data do fato gerador foi estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que a Administração Tributária deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do tributo informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a referida atividade, esta se considerará tacitamente homologada e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem como extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de **"gatilho tributário"**, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e permitir que a Fazenda Pública possa:

- a) exercer o direito de cobrança, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, do crédito tributário assim constituído, quando não houver pagamento antecipado integral, ou a parcela remanescente, quando o pagamento tiver sido parcialmente antecipado; e
- b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, conforme inc. VII do art. 156 do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo devido.

Se não houvesse esse **"gatilho tributário"** e por inércia da Administração Tributária o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do referido prazo decadencial, pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Corrobora o exposto o fato de que, no Código Tributário, o lançamento por homologação tácita integra a Seção II – Modalidades de Lançamento, do Capítulo II – Constituição do Crédito Tributário, que versam sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, e não de decadência.

A decadência, como modalidade de extinção do crédito tributário, está especificamente tratada no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173), e somente ocorre se tiver havido o respectivo pagamento antecipado.

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente do Código Tributário Nacional, ao tratar da constituição e da extinção do crédito tributário em capítulos e seções distintas, não admitem interpretação de que o § 4º do art. 150 do CTN trataria de decadência, ou seja, de uma das formas de extinção do crédito tributário.

A decadência, como se constata, é regida apenas pelo art. 173 do CTN, donde, ressalvada as exceções desse dispositivo legal anteriormente mencionadas, o prazo de

5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, por exemplo, no caso de fatos relativos ao imposto de renda da pessoa física - IRPF do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/1999, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é 01/01/2001 e o término do prazo decadencial de 5 anos ocorre em 31/12/2005.”

8.1 Eis, pois, que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no art. 173, a seguir transcrito:

“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.”

Assim, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário está bem definido no inciso I do citado art. 173.

8.2 Quanto à data de ocorrência do fato gerador do IR de pessoa física, verifica-se que a partir da edição da Lei nº 8.134, de 1990, além da incidência mensal, a título de antecipação, no caso por exemplo de rendimentos do trabalho, a legislação determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na declaração anual de ajuste. Estamos diante de um fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no mesmo período de apuração, em momentos distintos.

8.2.1 Em um primeiro momento, a retenção e/ou recolhimento do Imposto de Renda constitui mera antecipação do imposto efetivamente devido, sendo calculado mensalmente, à medida que os rendimentos forem percebidos. Em um segundo momento, é feito o acerto definitivo para cálculo do montante do imposto devido, sendo o IR apurado anualmente na declaração de ajuste. Assim, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou ao recolhimento mensal do tributo, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

8.3 No que concerne às infrações relativas a omissão de rendimentos, os valores decorrentes serão acrescidos na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. No período indicado pelo impugnante, os fatos geradores ocorreram em 31/12/2004. Logo, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual crédito tributário, decorrente de infrações apuradas na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2004 durante o ano de 2005, e, ainda assim, após a entrega das respectivas declarações, que se dá até o dia 30 de abril de cada ano. Dessa forma, pela regra do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 01/01/2006, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública de lançar o tributo decorridos cinco anos, ou seja, em 31/12/2010. **Tendo o lançamento sido cientificado ao impugnante em 21/01/2010, não há que se falar em decadência, que se daria somente em 01/01/2011.**

CONCLUSÃO

9. Desta forma, em face de todo o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO apresentada, devendo o crédito tributário ser mantido integralmente.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não contestada expressamente na impugnação é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente definitivamente consolidado na esfera administrativa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Constatada a omissão de rendimentos auferidos pelo contribuinte, impõe-se sua tributação.

DECADÊNCIA. O prazo para o Fisco efetuar o lançamento do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/10/2014, o sujeito passivo interpôs, em 15/10/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que houve a extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se o termo inicial do prazo de que dispunha a autoridade tributária para constituir o crédito tributário.

O recorrente argumenta que o termo inicial é o fato gerador (art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional), que ocorreu ao longo do exercício de 2004, com o pagamento de valores e respectivas retenções pela fonte.

Já o órgão julgador de origem entendeu que o termo inicial corresponde ao primeiro dia subsequente àquele em que o tributo deveria ter sido constituído (art. 173, I do CTN), 1º/01/2006, na medida em que a DAA/DIRPF pertinente ao ano-calendário de 2004 era devida em 2005.

Porém, o isolado pagamento de valores, cuja a tributação ocorre mediante ajuste ou calibração, e não pela técnica de tributação definitiva ou exclusiva, não constitui fato jurídico tributário isolado, completo ou autônomo do imposto sobre a renda, e a respectiva retenção não equivale ao pagamento antecipado extintivo da obrigação, a que alude o art. 150, § 4º do CTN.

Logo, o termo inicial da contagem do prazo decadencial refere-se ao primeiro dia do exercício subsequente àquele em que os valores deveriam ter sido oferecidos à tributação, 2005, e o lapso temporal de cinco anos não se esgotou antes do início da fiscalização.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino