



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 13984.000634/00-70
Recurso nº 104-150.032 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº 9304-00.008.
Sessão de 2 de março de 2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLÓVIS SEFEN DE ALBUQUERQUE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1994

Ementa: IRPF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

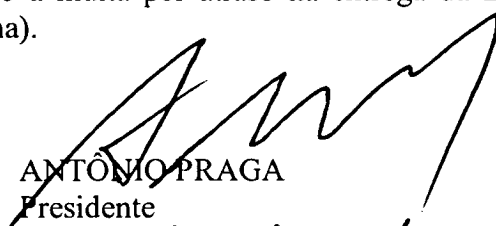
IRPF. MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Reconhecida a decadência do imposto de renda, a multa por atraso na entrega da declaração a ser exigida será a multa mínima prevista no § 1º, "a" do art. 88 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta turma da câmara superior de recursos fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a decadência apenas quanto a multa por atraso na entrega da DIPRF, reduzindo-a ao valor de R\$ 165,74 (multa mínima).


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


ANAMARIA RIBEIRO DOS REIS
Relatora

FORMALIZADO EM: 06 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro;; Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Hadadd., Moises Giacomelli Nunes da Silva, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

A Fazenda Nacional, por meio de sua Representante, intimada do Acórdão nº 104-22.401 (fls. 66/71), que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, interpõe o Recurso Especial de fls. 75/84.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano, por se tratar de fato gerador complexivo anual.

Trata-se de omissão de rendimentos, com vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário de 1994 e multa por falta de entrega da declaração de ajuste anual.

A decisão recorrida reconheceu que, em 11/12/2000, data da ciência do auto de infração, estava decaído o direito do fisco de efetuar o lançamento, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, e deu provimento ao recurso.

Pede a Fazenda Nacional que seja afastada a decadência, uma vez que o prazo para a constituição do crédito tributário deve obedecer à regra fixada pelo art. 173, I, do CTN.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 104-154/2008 (fls.109/110), e intimado o contribuinte, este apresentou as contra-razões de fls. 114/121.

Na sessão de 5 de agosto de 2008 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 124.

É o relatório.



Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se da exigência de imposto de renda sobre rendimentos recebidos de pessoa jurídica pela prestação de serviços com vínculo empregatício, no ano-calendário de 1994, e de multa pela falta de entrega da declaração de ajuste anual a que o contribuinte estava obrigado.

A decisão recorrida reconheceu a decadência do lançamento, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que o imposto de renda da pessoa física enquadra-se entre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cujo fato gerador se completou em 31/12/1994.

Pugna a Fazenda Nacional pelo afastamento da decadência ao entendimento de que a regra aplicável encontra-se no art. 173, I, do CTN.

A análise da questão deve ser desdobrada em duas partes: uma, o lançamento do imposto e a outra, o da multa pela falta de entrega da declaração.

No tocante ao imposto de renda da pessoa física, é de se reconhecer tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cuja regra de decadência encontra-se plasmada no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte dicção:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.

Caracteriza tal modalidade de lançamento pela realização pelo sujeito passivo de pagamento anterior a qualquer notificação por parte da Fazenda, provavelmente, por isso o tratamento a ele conferido pelo Código de pagamento antecipado. Realizado tal pagamento, compete à Administração a homologação ou não dessa atividade realizada pelo obrigado.

Nos termos do § 1º, esse “pagamento antecipado” pelo sujeito que tem o dever de fazê-lo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Daí a previsão pelo art. 156 desse pagamento como forma de extinção do crédito tributário, colocado em inciso topologicamente distinto do pagamento normal, este no inciso I e aquele no inciso VII. Entendemos que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ficando esta extinção sujeita ao implemento de condição resolutória, que será a “não-homologação” do pagamento.¹

Apesar de o artigo tratar da modalidade de lançamento dito por homologação, traz o seu § 4º uma regra de decadência, ao dispor que, se a autoridade administrativa não se manifestar durante o prazo de cinco anos contados do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e “definitivamente” extinto o crédito – homologação tácita. Como o pagamento antecipado está sujeito à condição resolutória da não homologação, provavelmente esta deve ter sido a razão para o § 4º falar em sua definitividade, como se esse pagamento fosse provisório.

Costuma-se chamar essa homologação por decurso do prazo nele previsto de homologação tácita.

Assim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade do sujeito passivo ou, não a homologando, efetuar o competente lançamento de ofício, acrescida dos consectários legais. A ocorrência da homologação tácita, portanto, implica reconhecer definitivamente extinto o crédito tributário.

Em síntese, a homologação tácita opera a decadência do direito de realização do lançamento de ofício relativo ao tributo que deixou de ser pago e os respectivos acréscimos legais.

Em razão dessas vicissitudes que cercam o dito lançamento por homologação e, por decorrência, sua decadência, as críticas não são poucas na doutrina brasileira.²

Em razão da previsão pelo art. 150 do dever do sujeito passivo de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e do ato em que essa autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, uma das correntes sobre a decadência, que é a adotada pelo STJ, advoga que só há falar em homologação, quando o sujeito passivo realiza algum pagamento, ainda que em *quantum*

¹ Para Paulo de Barros Carvalho, o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, mas apenas deflagra um processo de extinção desse crédito, que chega ao término com o ato homologatório, expresso ou tácito (**Lançamento por homologação: decadência e pedido de restituição**, in Repertório IOB de Jurisprudência nº 3/97 - Caderno 1)

² AMARO, Luciano. Op cit., p. 393-400.

menor que o que deveria ser efetuado. Esse pagamento, ainda que a menor, daria conhecimento dessa atividade do sujeito passivo, o que possibilitaria o agir da Administração.

Não tendo o contribuinte efetuado qualquer pagamento do tributo, não existe atividade a ser homologada pela Fazenda, devendo o lançamento ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa, conforme preceitua o art. 149, V, do CTN.

Nesse caso, a regra para contagem do prazo decadencial seria a regra geral estabelecida no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Caso tenha sido realizado o pagamento antecipado, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Pública exigir eventuais diferenças será de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Findo este prazo, sem que tenha havido lançamento, o pagamento antecipado será homologado tacitamente e o crédito extinto independentemente do montante recolhido pelo contribuinte.

De forma diversa a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), entendimento ao qual me filio. Para essa corrente, o tipo de lançamento a que está sujeito o tributo é que determina a regra de decadência aplicável, independente de haver ou não pagamento. Nessa linha a decisão proferida pela CSRF, na sessão de 27 de setembro de 2006, mediante o Acórdão CSRF/04-00.341, conforme ementa abaixo transcrita:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de apurar e recolher o tributo independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento ajusta-se à modalidade por homologação, devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento.

Assim, como a ciência do lançamento deu-se em 11/12/2000, decadente o direito da Fazenda Nacional em efetuar o lançamento relativo ao ano-calendário 1994.

No que tange ao lançamento da multa pela falta de entrega da declaração de ajuste anual, não há que se falar em lançamento por homologação, aplicando-se, portanto a regra geral de decadência inscrita no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

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;

(...)

Não há dúvida, e isto o recorrente não contesta, a declaração de rendimentos foi apresentada extemporaneamente, conduta sujeita à sanção. Resta perquirir sobre o cálculo da penalidade que sanciona tal conduta.

A multa por atraso na entrega na declaração de rendimentos está tratada no art. 88 da lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *verbis*:

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

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago; (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.

Percebe-se que o “imposto de renda devido” foi eleito pelo legislador como a base para o cálculo da referida multa, sobre a qual será aplicado o percentual correspondente ao número de meses de atraso no cumprimento da obrigação acessória de apresentação da declaração de ajuste anual.

Assim, levando-se em conta que o lançamento do imposto que foi utilizado para o mencionado cálculo está caduco, deve ser exigida do contribuinte a multa mínima de R\$ 165, 74, a teor do art. 88, § 1º, “a” do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para reduzir a multa por falta de entrega da declaração de ajuste anual a R\$ 165, 74.

Sala das Sessões, em 2 de março de 2009.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

