



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Recurso nº. : 153.335
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : JORGE SAYED PICCIANI
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 06 de dezembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.883

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -
Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JORGE SAYED PICCIANI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não acolhia a decadência.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

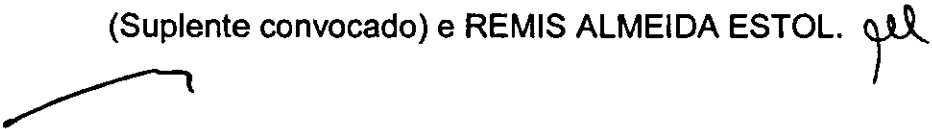
FORMALIZADO EM: 29 JAN 2008

①

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL. *gel*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

Recurso nº. : 153.335
Recorrente : JORGE SAYED PICCIANI

RELATÓRIO

JORGE SAYED PICCIANI, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 409.566.527-00 com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, a Rua Embaixador Boltreau Fragoso, nº. 365 - Bairro da Tijuca, jurisdicionado a DFI no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 224/236, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 244/255.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 15/04/03, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 175/178), com ciência pessoal em 15/04/03 (fls. 175), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 139.700,55 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade lançadora entendeu ter havido omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme Termo de Verificação e Constatação, Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa e Planilha de saldos de contas correntes e cadernetas de poupança todos fazendo parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigos 3º e 11, da Lei nº. 9.250, de 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 171/172, entre outros, os seguintes aspectos:

- que as alienações dos veículos Monza/93 e Pick-up JPX/95 não foram comprovadas com documentação hábil, indicando os adquirentes, as datas e os valores das operações;

- que as despesas de custeio das fazendas só foi informada pelo contribuinte em sua resposta à Intimação de 21/11/2002;

- que o empréstimo declarado como tomado a Pedro Sayed Picciani, CPF 346.942.427-68, no valor de R\$ 80.000,00, conforme contrato de mútuo apresentado, não foi considerado como recurso para o contribuinte, por não dispor o credor de capacidade financeira para realizar a operação, haja vista as informações constantes da sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, e também por não ficar comprovada a efetividade da transferência do numerário;

- que intimado em 10/04/2003 a esclarecer divergência quanto à data de aquisição de imóvel rural em Abarracamento, Rio das Flores, com 304 há, denominado Fazendas Reunidas Santa Terezinha, se em 07/02/1997, como declarado pela alienante (Sra Neuza Gomes de Lima Costa - CPF 203.548.787-00), em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, ou em 04/08/97, como consta da Escritura de Compra e Venda, lavrado no Cartório do Ofício Único de Rio das Flores, o contribuinte confirmou a realização da operação em 04/08/1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 188/196, instruída pelos documentos de fls. 197/207, apresentada, tempestivamente, em 04/03/02, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- que o lançamento merece sérios reparos uma vez que o fiscal autuante não levou em consideração provas irrefutáveis nem elementos de convicção que tramitam em favor do impugnante;

- que um simples exame perfunctório do demonstrativo mensal do fluxo de caixa elaborado pela fiscal autuante não espelha a realidade nem esta de acordo com os elementos de prova e de convicção trazidos pelo impugnante;

- que o fiscal autuante, mês a mês, lançou a menor os rendimentos declarados pelo impugnante na sua declaração de ajuste, sob a afirmação singela "que a receita da atividade rural considerada foi à receita efetivamente comprovada, conforme documentos às folhas ...";

- que como o fiscal autuante não indica quais os documentos que justificaram a redução, fica impossível a contestação e a contra-prova, o que caracteriza evidentemente cerceamento do direito de defesa;

- que quanto à alienação de veículos, apesar das dificuldades para obter a documentação necessária, o impugnante conseguiu e anexa o Certificado de Registro do Monza GLS 1993 que comprova a alienação em 16/01/97, por R\$ 13.990,00, valor este não considerado pelo fiscal autuante;

- que embora não tenha realizado a prova da venda do pick-up JPX 1995, baixada na declaração de bens do exercício de 1998, deve a venda ser aceita como verdadeira, pois a fiscalização não fez qualquer prova em contrário a baixa do veículo informada na declaração de bens do impugnante;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

- que com relação à venda do Santana o próprio fiscal autuante comprovou a venda e o valor da negociação, após intimar o comprador, mas como não pode apurar o mês da alienação, lançou o valor da venda no mês de dezembro, de forma a maximizar o valor do auto de infração;

- que com relação ao empréstimo no valor de R\$ 80.000,00, não tem qualquer embasamento fático nem jurídico a glosa realizada, uma vez que: (a) está lançado na declaração do IRPF do impugnante, no exercício em questão na coluna de dívidas e ônus reais; (b) está lançado na declaração de IRPF, de seu irmão, no mesmo exercício o crédito relativo ao empréstimo, na parte da declaração de bens e direitos; e (c) foi assinado um contrato de mútuo que justifica e dá embasamento ao empréstimo;

- que não obstante acreditar plenamente no total equívoco do auto de infração contra si lavrado, o impugnante considera válido apresentar um último argumento, inerente à impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ concluiu pela procedência parcial da ação fiscal e manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que segundo o impugnante, a Fiscalização não teria indicado quais os documentos que fundamentaram a diminuição dos rendimentos declarados como receita da atividade rural, prejudicando, em razão disso, o exercício do direito de defesa do contribuinte;

- que o argumento do interessado, contudo, não procede, pois, o Termo de Verificação e Constatação de fls. 171 e 172, esclarece que as receitas da atividade rural

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

consideradas como origens para fim de variação patrimonial foram as comprovadas pelos documentos de fls. 126, 127, 132 a 153 e 158 a 170;

- que, portanto, não há que se cogitar de embaraço ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que os fatos descritos no Auto de Infração de fls. 175 a 178 e no Termo de Verificação e Constatação de fls. 171 e 172, bem como as informações constantes no demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa de fl. 173 e na Planilha de Saldos de Contas Correntes e Cadernetas de Poupança de fl. 174, possibilitaram ao contribuinte o conhecimento pleno de toda a autuação;

- que ao contrário do que defende o impugnante, a Acréscimo Patrimonial a descoberto se apura, sim, por meio do cotejo entre origens e aplicações. E esse confronto dos dispêndios e incrementos patrimoniais com os rendimentos disponíveis deve se dar de forma mensal, tendo em vista a regra do art. 2º da Lei nº. 7.713, de 1988, que preceitua que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital foram percebidos;

- que, assim, para a apuração de Acréscimo Patrimonial a descoberto é imperativo confrontar-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos do respectivo período, sendo transportados para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano-calendário, não merecendo guarida às críticas do interessado acerca da metodologia utilizada pela fiscalização no presente lançamento;

- que se o impugnante não apresentar documentos que comprovem de maneira inequívoca a utilização de recursos isentos, não tributáveis ou cuja origem foi submetida à tributação, a presunção legal de omissão de rendimentos se concretiza, por não ter sido elidida. É o ônus com o qual o contribuinte tem que arcar;

- que o interessado questiona, inicialmente, a não inclusão como origem no Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa de fl. 173 de parte dos valores de receita bruta da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

atividade rural informados na declaração de ajuste anual apresentada para o exercício 1998, à fl. 7 verso;

- que se ressalte que o contribuinte, em sua declaração de ajuste anual do exercício 1998, fez opção pelo arbitramento, tendo sido tributado o resultado de R\$ 10.402,00, apenas 20% da receita bruta da atividade rural;

- que conforme esclarecido no Termo de Verificação e Constatação de fls. 171 e 172, as receitas de atividade rural que foram consideradas como origens para fins de variação patrimonial foram as efetivamente comprovadas pelo interessado por meio de documentos de fls. 126, 127, 132 a 153 e 158 a 170;

- que as demais receitas de atividade rural que o impugnante deseja que sejam incluídas como origens, na realidade, não foram comprovadas materialmente, não podendo, em razão disso, constar no Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa de fl. 173;

- que o interessado pleiteia também a inclusão como origem, em janeiro de 1997, do valor de R\$ 13.990,00, relativo à venda do veículo Monza GLS 1993. Efetivamente, o contribuinte trouxe aos autos prova da alienação do veículo;

- que não há como considerar o hipotético valor de venda do veículo Pick-up JPX 1995 para fins de variação patrimonial no Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa do ano-calendário 1997, haja vista não ter o impugnante logrado comprovar o valor e a data da alienação do referido automóvel;

- que restou demonstrado com a realização da diligência em análise, que inexistia qualquer documento que ateste que a alienação do veículo Santana se deu efetivamente em dezembro de 1997, conforme considerou a fiscalização quando incluiu o valor de R\$ 6.000,00 com o origem no Demonstrativo de fl. 173;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

- que não há, portanto, qualquer justificativa para a inclusão em dezembro de 1997 do valor de alienação do veículo Santana. Diante da ausência de evidências que esclareçam a data de alienação do citado automóvel, o valor de venda do veículo Santana ano 1986 deve ser computado como origem em janeiro de 1997, critério menos oneroso para o contribuinte;

- que o impugnante questiona a não inclusão como origem no Demonstrativo de fl. 173 do empréstimo que teria sido recebido de seu irmão, Pedro Saues Picciani, durante o ano-calendário de 1997;

- que em primeiro lugar, há que se esclarecer que quaisquer informações prestadas pelos contribuintes nas declarações de rendimentos estão sujeitas à comprovação, conforme dispõe o art. 883, do RIR/1994. O simples fato de constar um empréstimo no valor de R\$ 80.000,00, nas declarações de ajuste anual do exercício de 1998 do interessado e de Pedro Saues Picciani, não é suficiente para comprovar a alegada operação;

- que com relação ao empréstimo de R\$ 80.000,00 que o interessado teria contraído com seu irmão, Pedro Saues Picciani, independentemente de a operação constar das declarações de ajuste anual do credor e do devedor, de existir contrato de mútuo assinado pelas duas partes e de o credor ter ou não a capacidade financeira necessária para prover os recursos não restou comprovado, em nenhum momento, o efetivo recebimento da importância supostamente emprestada;

- que cabe se frisar que a aplicação da taxa Selic encontra amparo na Lei nº. 9.065, de 1995, que, em seu artigo 13, estabelece que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira instância são as seguintes:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste embaraço ao exercício do direito de defesa se o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao impugnante o conhecimento pleno da motivação da ação fiscal, não dando margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

A partir do ano-calendário de 1989, devem ser apuradas mensalmente as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, apurado mediante o cotejo mensal das aplicações com os recursos, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

RECEITAS DE ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO

Para fins de variação patrimonial, só podem ser aceitas como origens as receitas de atividade rural devidamente comprovadas pelo Interessado.

ALIENAÇÃO DE VEÍCULO. ORIGEM

Demonstrada por documento hábil a alienação de um veículo por parte do contribuinte, o valor recebido pela venda do bem deve ser incluído como origem no mês em que se realizou a operação.

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO

A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

TAXA SELIC. APLICABILIDADE

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/04/05, conforme Termo constante às fls. 238/239 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (16/05/05), o recurso voluntário de fls. 244/255 no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade lançadora entendeu ter havido omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme Termo de Verificação e Constatação, Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa e Planilha de saldos de contas correntes e cadernetas de poupança todos fazendo parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigos 3º e 11, da Lei nº. 9.250, de 1995.

Entretanto, no caso dos autos, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, razão pela qual suscito a preliminar de decadência do exercício lançado, sob o argumento de que sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1997, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 1998, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (15/04/03), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos 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 completo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº. 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº. 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85". O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

É de se observar, ainda, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/02, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

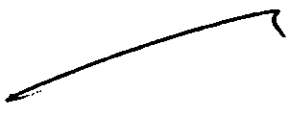
passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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 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 à 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

Lei nº. 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.

...

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 cinco (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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

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);

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 (contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

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 cinco 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 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 incontestável que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (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 cinco 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 cinco anos contados do fato gerador.

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 cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

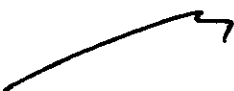
Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

carência inicial 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 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.

Nesta ordem, refuto, também, 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 mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

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 homologada 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 à 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto 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.

Em assim sendo, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1997. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1997, começou, então, a fluir em 31/12/97, exaurindo-se em 31/12/02, tendo tomado ciência do lançamento, em 15/04/03, conforme consta às fls. 175, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

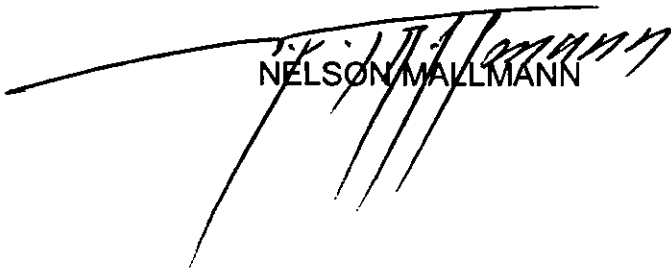
Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000794/2003-81
Acórdão nº. : 104-22.883

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2007



NELSON MALLMANN