



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Recurso nº. : 140.110
Matéria : IRPF – Ex(s): 1998 a 2001
Recorrente : LUIZ FILIPE NIEMEYER ARMSTRONG
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 17 de março de 2005
Acórdão nº. : 104-20.564

NULIDADE - NORMAS PROCESSUAIS - Não se cogita de nulidade processual, tampouco de nulidade do lançamento, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente 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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Compete ao contribuinte comprovar de forma inequívoca a natureza dos rendimentos percebidos.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FILIPE NIEMEYER ARMSTRONG.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade argüidas pelo Recorrente. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao exercício de 1998, vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Recurso nº. : 140.110
Recorrente : LUIZ FILIPE DE NIEMEYER ARMSTRONG

RELATÓRIO

Luiz Filipe de Niemeyer Armstrong recorre do v. acórdão prolatado às fls 191/208, pela 1ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro/RJ que julgou procedente em parte ação fiscal, em torno de omissão de rendimentos a caracterizar acréscimo patrimonial a descoberto, não justificado por rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. O lançamento funda-se no disposto nos arts. 1º ao 3º, e §§, da Lei de nº 7.713/88, 1º e 2º, da Lei de nº 8.134/90, 1º, 3º e 11, da Lei de nº 9.250/95, 21 da Lei de nº 9.532/97 e 1º da Lei de nº 9.887/99, 55, XIII e parágrafo único, 806 e 807, do RIR/99. O julgado está sumariado nestes termos:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF
Exercício: 1994, 1995, 1996, 1997.

Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal. Se as prorrogações do MPF foram efetuadas dentro dos prazos previstos, não há que se falar em nulidade de Mandado de Procedimento Fiscal.

Decadência. O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, por intermédio do lançamento, cessa após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da entrega da declaração de ajuste, se efetuada no exercício financeiro em que deve ser apresentada.

Descrição dos fatos e da fundamentação legal.

Restando evidenciado que a descrição dos fatos e do enquadramento legal foram suficientemente claros para propiciar o entendimento da infração imputada e o seu embasamento legal, descabe acolher alegação de nulidade do auto de infração.

Acréscimo Patrimonial a descoberto. Sujeita-se à tributação à variação patrimonial apurada, não justificada pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, por caracterizar omissão de rendimentos. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

Lançamento Procedente em Parte". (fls.191/2).

Em suas razões às fls. 214/239 ressalta inicialmente nulidade ao derredor da prorrogação do procedimento fiscal da fiscalização, nos termos da Portaria SRF de nº 1.265/99, bem como suscita incompetência do autuante para emitir "termos de ciência de continuação de procedimento fiscal" violando o disposto no art. 59, do Decreto de nº 70.235/72.

Entende não ser possível limitar o conteúdo da norma porque ela foi posta para "resguardar os cidadãos das arbitrariedades eventualmente praticadas pelas autoridades que, por maior que sejam os seus propósitos, como cobrança de tributos, não de submeter-se sempre ao império da lei".

Afirma "o ora Recorrente foi autuado, acusado de não ter submetido rendimentos à tributação, sem que ao menos lhe fosse acusado de forma clara e precisa, como determina a legislação reguladora do processo administrativo federal".

Razão pela qual requer preliminarmente que o lançamento de ofício seja anulado para que outro seja efetuado conformado aos ditames postos na Portaria SRF de nº 1.265/99 e Decreto de nº 70.235/72 ou, no mérito seja cancelado o lançamento por sua manifesta improcedência.

De outro lado, aponta ser patente a anulação do auto de infração "pela cristalina violação das normas que regulam os procedimentos de fiscalização, e lançamento, expedidas pela própria Secretaria da Receita Federal".

Sustenta, ainda, carência de dispositivos legais, já que os citados não justificam a infração apontada. Ressalta que os dispositivos do RIR/99 não alcançam os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

anos-calendário de 1997 e 1998. Clara a violação do art. 10, IV, do Decreto 70.235/72 que determina a obrigatoriedade de o auto de infração indicar a disposição legal infringida, patente o cerceamento de defesa razão pela qual requer a decretação da nulidade da exigência fiscal.

Por outro lado, alega que mesmo superada as preliminares, ainda assim parte da exigência fiscal, referente ao ano-calendário de 1997, está fulminada pela decadência. Esclarece que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física ocorre em 31 de dezembro daquele ano-calendário assim em 31.12.2002 extinto está o direito de lançar, apoiado em jurisprudência pacífica deste Conselho. Entende não prosperar a decisão de primeira instância que afirma que o prazo decadencial só começa a fluir a partir da oportuna apresentação da declaração. Refuta tal fundamentação afirmando que o fisco poderia efetuar o lançamento no período compreendido entre 31.12.1997 e 27.04.1998, data da efetiva entrega da declaração. Ressalta, que caso fosse repetição de indébito, o entendimento não seria o mesmo. Assim requer que sejam canceladas as exigências fiscais relativas ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998.

No mérito, sustenta que o lançamento é "igualmente" improcedente.

Reafirma as razões postas em sua impugnação ressaltando que "a apuração procedida pela Fiscalização Federal deixou de levar em consideração fatos relevantes para a apuração do patrimônio do ora Recorrente, gerando um valor absolutamente irreal de suposto acréscimo patrimonial a descoberto absolutamente incompatível com a realidade" em relação, a uma, aos rendimentos auferidos em decorrência dos lucros distribuídos pela sociedade denominada LFN Eventos e Promoções Ltda-ME, a duas, ao imóvel adquirido juntamente com seu cônjuge (loja 110, na Avenida das Américas 3.255), a três, ao veículo automotor modelo fiorino furgão, a quatro, aplicações financeiras, a cinco, ao imóvel em que reside.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Rebate as razões postas no v. acórdão afirmando a sua improcedência. No tocante à distribuição de lucros aduz, em síntese, que “quando o Recorrente não apresenta o comprovante, faltou a produção da prova. Quando o documento é apresentado, é liminarmente, rotulado como ‘não hábil’, sem qualquer verificação”. De outro lado, afirma “o que é mais grave (e intolerável) em todo esse procedimento é que as provas em que se fundou a decisão de primeira instância foram anexadas aos autos após a apresentação da impugnação pelo ora Recorrente, conforme só agora se infere da análise dos autos. Levando em consideração que não foi dado conhecimento desse argumento ao ora Recorrente, nem mesmo a simples oportunidade de contrapor esse fato, assim como, produzir a prova necessária para tanto, ainda que o lançamento não fosse eivado de vícios, certamente a decisão recorrida deveria, no mínimo, ser anulada”.

Ao derredor da aquisição do imóvel comercial sustenta que “não pode ser considerado como integralmente pago pelo Recorrente, nem mesmo devem ser desconsiderados os rendimentos auferidos pelo seu cônjuge, sejam em que montante forem”.

Em relação à aquisição do veículo modelo Fiorino afirma “a decisão recorrida manteve a exigência fiscal impondo ao Recorrente o ônus de provar as suas alegações, sempre com documentos ‘hábeis e idôneos’, que curiosamente nunca se consegue juntar aos autos. Por outro lado, o Fisco não tem interesse em apurar os fatos, e argumentos, expostos pelo Recorrente, pois corporativamente falando, basta a palavra do ‘colega’ que autuou, para condenar o contribuinte ao pagamento de tributos, multas, juros, etc. Certamente esse colegiado não vai compartilhar desse entendimento exposto na decisão de primeira instância administrativa, determinando sejam produzidas as verificações necessárias para apurar a verdade material dos fatos relevantes para o deslinde da lide em questão”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Quanto aos rendimentos de aplicações financeiras anota que a não juntada aos autos das cópias dos informes de rendimentos não impede o acesso, pois, "tais informações são franqueadas à autoridades fiscais pelas fontes pagadoras dos rendimentos, o que independe do Recorrente, fato esse reconhecido pela decisão de primeira instância administrativa, o retificar parte das exigências fiscais".

Por fim, alega que em relação a aquisição do imóvel residencial "em nenhum momento a Fiscalização considerou que o Recorrente alienou um imóvel, entregando-o como parte do pagamento de outra unidade imobiliária, rubrica essa que sequer existe no 'demonstrativo mensal de evolução patrimonial' anexado à autuação. Dessa forma, estão sendo considerados como adquiridos dois imóveis, o que gera uma variação patrimonial absurda e matematicamente irreal. A exemplo dos demais itens a decisão recorrida sequer procurou verificar quaisquer dos argumentos expostos pelo ora Recorrente na fase de impugnação, limitando-se a manter o lançamento com justificativas absurdas e com as quais o Recorrente não concorda".

Requer, a vista do exposto, o provimento do recurso para reconhecer a improcedência do lançamento de ofício.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

VOTO VENCIDO EM PARTE

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele conheço.

Inicialmente, como bem ressaltou, a decisão de primeira instância não há se falar em nulidade, porque presentes todos os requisitos do auto de infração, contidos no Decreto 70.235/72, a saber:

“Preliminarmente, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração:

‘Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

I - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugna-la no prazo de 30 (trinta) dias;

II - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula’.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

‘Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa'

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de impugnação, em resposta ao lançamento ora discutido, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Assim, como o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente seu direito de defesa, não pode ser declarado nulo." (fls. 195/196).

Ademais, no caso, o auto de infração e o termo de verificação descrevem os fatos de forma clara que possibilitam ao autuado, bem como ao julgador, o conhecimento dos fatos. Patente a presença dos elementos obrigatórios, nos termos do art. 10, do Decreto 70.235/72, não há se falar em nulidade.

Melhor sorte não o socorre quanto à apontada nulidade em torno de violação às normas que regem o Mandado de Procedimento Fiscal. A questão está exaustivamente apreciada às fls. 196 a 199. Como bem avivado pelo voto condutor, este Conselho ao examinar a questão assentou que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo não redundando em nulidade do lançamento, neste sentido, confira-se:

"Processo Administrativo Fiscal – Mandado de Procedimento Fiscal – Nulidades – Não é nulo o auto de infração que, embora lavrado após decorridos 60 dias do último documento que indicava reinício da ação fiscal, capitula infrações não excluídas pela espontaneidade readquirida – Decreto 70.235/72, art. 7º . O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo.
IRPJ -” (Ac. 107-06.276 - Sessão de 23.5.2001).

Preliminar – Nulidade – MPF – É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

tributário. (Acórdão 106-12.941, Unânime da Sexta Câmara, Sessão de 16/10/2002).

Nulidade – Inocorrência – Mandado de Procedimento Fiscal – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal (Acórdão 108-07079, sessão de 22/08/2002).”

Daí denota-se que as normas procedimentais foram postas especificamente para o controle da atividade fiscal, redundando, por isso mesmo, efeito essencialmente *'interna corporis'* regulamentar dos trabalhos da fiscalização. O objetivo de tais normas é garantir para o fiscalizado a segurança de que aquele procedimento fiscal, ao qual está submetido, decorre do múnus da Administração Tributária, afastando de pronto fiscalizações não embasadas estritamente no interesse público.

A suscitada decadência relativa ao ano-calendário de 1997 não ocorreu, no entender da relatora, que comunga o mesmo entendimento firmado pelo v. acórdão guerreado, ou seja, o marco para a fluência do prazo é a data da entrega da declaração de ajuste, pois tão só a partir de então a Fazenda Nacional poderá efetuar o lançamento.

Contudo, cumpre avivar que a ciência do auto de infração ocorreu em 3 de janeiro de 2003 (fls. 133) assim para aqueles que entendem que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte, o direito de a fazenda lançar extinguiu-se em 31.12.2002.

Afastada a decadência, passo a examinar as demais questões levantadas. Em que pese os argumentos despendidos pelo recorrente em suas razões de recurso, entendo que não deve prosperar seu inconformismo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Não há como prosperar a suscitada anulação da decisão, vez que os fatos não ocorreram como o recorrente afirma em suas razões às fls. 234 “que as provas em que se fundou a decisão de primeira instância foram anexadas aos autos após a apresentação da impugnação pelo ora Recorrente, conforme só agora se infere da análise dos autos”. Compulsando os autos verifica-se, como bem ressalta o voto condutor, que o próprio recorrente juntou a sua impugnação os Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte (fls.173/175) que deu ensejo ao exame das referidas declarações, se não bastasse o Recorrente é sócio majoritário da empresa porquanto não desconhecia os fatos.

Preciso o voto condutor do v. acórdão ao analisar ponto a ponto, a não ocorrência dos alegados fatos relevantes, a saber:

“No presente caso, observa-se que a empresa LFN Eventos e Promoções Ltda ME, CNPJ 32.082.323/0001-68, cujo sócio majoritário é o atuado, apresentou originalmente DIPJ/99 pelo Lucro Presumido sem informar qualquer distribuição de lucros a sócios (fls. 178/179), DIRPJ/2000 pelo Simples com pagamento de rendimentos isentos de R\$ 11.040,00 a cada sócio (fls. 182/183) e DIRPJ/2001 pelo Simples com pagamentos de rendimentos tributáveis no valor de R\$ 5.400,00 a cada sócio (fls. 186/187). Em 19/02/2003, após o encerramento da ação fiscal contra o sócio, referida empresa apresentou Declarações Retificadoras – Simples, exercícios de 1999,2000 e 2001, fazendo constar a informação que distribuíra a título de lucros, os valores de R\$ 199.442,63 (fls.180/181), R\$ 98.649,41 (fls. 184/185) e R\$ 416.329,97 (fls. 188/189), respectivamente, providenciando, então, a emissão dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte (fls. 173/175) que juntou à impugnação como elementos comprobatórios do direito pleiteado”.

Em se tratando de matéria tributária, os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos probantes que não deixem margem a dúvida quanto à consistência da operação. Ressalte-se que o que faz com que os documentos apresentados careçam de força probatória é a impropriedade intrínseca para comprovar efetivamente as alegadas transferências de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

recursos, e, ainda em face de que os fatos alegados foram objeto de retificação de declaração após o encerramento da ação fiscal”.

“Quanto às argumentações relativas às aquisições da loja 110, na Av. das Américas 3255 e do automóvel fiorino furgão, ressalte-se que as alegações devem estar acompanhadas de provas e apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento conforme disposto no art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pelos arts. 1º, da Lei nº 8.748, de 1993, e 67 da Lei nº 9.532, de 1997”.

“Cabe destacar ainda que carece de sustentação a alegação quanto aos rendimentos da cónjuge Adriana Esteve Niemeyer Armstrong tendo em vista que pesquisas junto aos sistemas internos da SRF(fl. 190) revelam que a cónjuge do autuado apresentou declaração de isento no exercício de 1998 e não entregou declaração referente ao exercício de 1999, período em que foram efetuados os pagamentos das parcelas relativas à aquisição da loja.”

“No que concerne aos rendimentos de aplicação financeira verifica-se que o atuante considerou tais recursos na composição dos fluxos patrimoniais, com base no Informes de Rendimentos Financeiros apresentados pelo interessado de fls. 91/94”.

Ao contrário do que entende o contribuinte, a alocação dos pagamentos relativos à aquisição da unidade imobiliária 1404 da Av. Sernambetiba 2930 reflete claramente a transação imobiliária conforme os documentos de fls. 61/63 e 109. Em razão da permuta das unidades imobiliárias e o conseqüente repasse da totalidade dos pagamentos efetuados pelo apartamento 1004 atualizados monetariamente como crédito na compra do apartamento 1404, ambos os imóveis foram relacionados no demonstrativo de evolução patrimonial. O valor consignado quanto ao apartamento 1004 refere-se apenas a parcela daquele crédito paga no ano-calendário de 1998, conforme documento de fls. 109, que somado aos pagamentos efetuados após o distrato e a permuta, resultam no total dispendido naquele ano-calendário pela aquisição do apartamento 1404 da Av. Sernambetiba 2930”. (fls. 205/208).

Acrescente-se, ainda, que tampouco em suas razões o recorrente conseguiu comprovar suas assertivas, não há documentação hábil, acostada aos autos, simples alegações não são provas. Alegações tão só não têm o condão de desfazer a omissão de rendimentos caracterizada, os documentos acostados aos autos são insuficientes, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

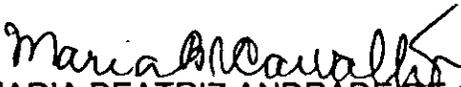
bem decidiu a autoridade julgadora de primeira instância. Não há nos autos elementos que comprovem ser o acréscimo decorrente de rendimentos não tributados, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. Não justificado o acréscimo patrimonial tributa-se nos termos postos na legislação por meio de presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*.

Verifica-se, claramente, que o recorrente não conseguiu afastar a presunção legal. Simples alegações não têm o condão de provar o que não foi provado. Precisos são os ditames de Paulo Bonilha em torno do ônus da prova ao afirmar que “as partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão-só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova” (in *Da Prova no Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Dialética, 1997, pág. 72).

O ônus da prova é invertido porque o Fisco, partindo daqueles valores, seguindo a determinação legal, presume a renda, enquanto ao contribuinte cabe descaracterizá-la por meio de documentação hábil e idônea.

Isto, posto, voto no sentido de afastar as preliminares suscitadas, não acolher a decadência para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2005


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, permito-me divergir, de forma parcial, de seu voto no que tange a preliminar de decadência do exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.

Defende a Conselheira Relatora a tese de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, antecipando-se esse prazo para a data em que o contribuinte apresentou a declaração.

Não posso compartilhar da posição da nobre relatora, já que estou filiado a corrente entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o 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 completivo 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.

É de se observar, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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, observe-se 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, já que atualmente, após anos de debate, 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

"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. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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 omissivo na entrega da declaração de rendimentos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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

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

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 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 inconteste 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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 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 à 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 à 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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 conseqüência, 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.

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 obriedade 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

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.

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 n.º 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002815/2002-12
Acórdão nº. : 104-20.564

Em assim sendo, não está correto 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 o suplicante tomado ciência do lançamento, em 03/01/03, conforme consta às fls. 133, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

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 ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997, acompanhando a relatora nos demais argumentos.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2005


NELSON MALLMANN