



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10925.002585/2004-66  
Recurso nº : 147.164  
Matéria : IRPF - Ex.: 1999  
Recorrente : FERNANDO DE SIQUEIRA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 13 de setembro de 2007  
Acórdão nº : 102-48.738

**IRPF – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA** - A simples falta de comprovação da origem dos recursos transitados em conta bancária, por si só, não é suficiente para que se considere ocorridas as condições mínimas necessárias para justificar a acusação de comportamento delituoso. A prática criminosa tem de ser objetivamente comprovada, não podendo sua comprovação estar baseada em mera presunção.

**IRPF - DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** O fato gerador do IRPF sobre rendimentos percebidos no curso do ano-calendário ocorre no dia 31 de dezembro do ano da percepção. Em se tratando de lançamento por homologação, sem que tenha sido expressamente homologado, considera-se decaído o direito do sujeito ativo de efetuar sua revisão após o transcurso do prazo quinquenal verificado entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento ao contribuinte. Impende ressaltar que a homologação tácita que se presume ocorrida após o mencionado prazo de cinco anos diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

Recurso conhecido.  
Multa desqualificada.  
Preliminar de decadência acolhida.  
Lançamento cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERNANDO DE SIQUEIRA.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, CONHECER do recurso. Vencidos os Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka que apresenta declaração, José Raimundo Tosta de Souza e Luiza Helena Gallante de Moraes (Suplente convocada) que não conhecem do recurso. Por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa. Vencidos os Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka, José Raimundo Tosta Santos e Leila Maria Scherrer Leitão, que não desqualificam a multa. Por maioria de

Processo nº : 10925.002585/2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

votos, ACOLHER a preliminar de decadência e cancelar o lançamento, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não a acolhe.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM.

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

Recurso nº : 147.164  
Recorrente : FERNANDO DE SIQUEIRA

## RELATÓRIO

FERNANDO DE SIQUEIRA, inscrito no CPF sob o nº 949.128.159-34, recorre a este Colegiado contra decisão proferida pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC (fls. 269/320), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 11 A 14, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF do exercício de 1999, ano-calendário de 1998.

A autoridade de fiscalização considerou que o autuado teria omitido receitas, em face da existência de depósitos bancários realizados nos meses de janeiro, abril, maio e junho de 1998 não comprovados quanto à sua origem, tendo sido aplicada multa de ofício agravada, à razão de 150%, e formalizado processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, considerando que no caso estaria caracterizado o evidente intuito de fraude tipificado na lei penal.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o autuado apresentou impugnação tempestiva, seguindo-se a decisão recorrida, a qual apreciou e rejeitou os argumentos impugnativos apresentados em relação a cada um dos itens a seguir discriminados, cujas razões de decidir serão integralmente lidas em plenário para o perfeito conhecimento e compreensão do Colegiado:


1. Comprovação da origem dos depósitos (fls. 244 e 245);
2. Irregularidades formais no lançamento (fls. 245 e 246);
3. A decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar (fls. 246 a 249);
4. Impossibilidade de autuação com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 (fls. 249 e 250);
5. Utilização irregular de dados protegidos pelo sigilo bancário (fls. 250 e 251);
6. Irretroatividade da Lei nº 10.174/2001 (fls. 251);

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

7. Efeito confiscatório da multa de ofício e falta de comprovação do intuito doloso (fls. 251 a 253), e
8. Produção de provas (fls. 253).

Cientificado dessa decisão em 14 de junho de 2005 (conforme despacho de fls. 262), no dia 07 seguinte interpôs recurso voluntário a este Conselho, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- que o recurso é tempestivo, porquanto não teria sido comprovada a publicação do edital noticiado no processo, e que a primeira e principal forma de cientificar seria diretamente, citando decisão do STJ e entendimento doutrinário de festejado tributarista em socorro de sua defesa;
- que, não tendo condições de apresentar as notas fiscais da empresa à qual prestara os serviços que originaram os depósitos em causa, requereu na impugnação que fosse oficiada a Secretaria da Fazenda estadual para fornecer cópia dos documentos, sem sucesso;
- que, de conformidade com a doutrina mencionada, a verdade material se sobrepõe a aspectos formais do lançamento, devendo a administração utilizar-se dos meios investigativos de que dispõe para chegar à veracidade dos fatos;
- que a nulidade do lançamento deve ser admitida, porquanto não consta da peça básica o ano-calendário objeto do lançamento; que “as folhas do auto de infração não encontram-se devidamente numeradas; que existem espaços em branco que dificultam a defesa, e que “não há indicação discriminada das operações indicadas como de possíveis omissão de rendimento.”; que “não há referência no relatório de atividade fiscal a utilização de dados relativos a CPMF para fins de constituição do crédito tributário, embora isso tenha ficado consignado nos autos do Mandado de Segurança n. 2003.72.03.001251-6”; *fm*

- que o lançamento de ofício estaria alcançado pela decadência, fazendo várias citações doutrinárias e jurisprudencial do STJ, aludindo que se trata de lançamento por homologação, abrigado no art. 150 do CTN, estando passível de homologação não o pagamento de valor considerado devido, mas sim a atitude do sujeito passivo de recolher ou não o tributo devido, descartando assim a aplicação da regra geral do art. 173-I do CTN, já que esta última regra seria aplicável ao caso em que não se apresenta a declaração. Dessa forma, o direito de o sujeito ativo efetuar o lançamento teria se extinguido em 01 de janeiro de 2004, levando-se em consideração que o fato gerador se dera em 31/12/1998;
- que não teria ocorrido o fato gerador, porquanto na definição do art. 43 do CTN o mesmo só ocorre se houver "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica". Entende que o CTN teria vinculado o conceito de renda tributável ao acréscimo patrimonial, deduzindo que não seria possível efetuar o lançamento do imposto baseado em mera presunção ou indício da existência de renda. Faz citações doutrinárias a respeito, bem como de precedentes judiciais e administrativos deste Conselho de Contribuintes. Dessa forma, assevera que não se deve cobrar imposto sobre depósitos bancários sem que fique demonstrado que esses valores ingressaram no patrimônio do contribuinte;
- que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 é inconstitucional, porquanto altera a definição do fato gerador do imposto, o qual passaria a ocorrer também sobre mera presunção, estando a definição dos tributos e do fato gerador reservado à Lei Complementar e não à legislação ordinária;
- que a quebra do sigilo bancário afronta disposição constitucional, citando posição doutrinária, argüindo que jamais poderia a fiscalização efetuar lançamento que leve em conta elementos cujo sigilo está constitucionalmente garantido, consoante artigos 5º e 37 da C.F. Colaciona jurisprudência emanada do STJ e do STF. 

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

- que a lei tributária não retroage, transcrevendo o art. 144, aduzindo que o §1º desse dispositivo permite a retroação apenas nos casos de normas procedimentais, enquanto que o §2º dispõe que no lançamento de tributo sobre período certo de tempo, a exemplo do imposto de renda pessoa física, deve ser aplicada a legislação da data da ocorrência do fato gerado, fazendo citação doutrinária;
- que a utilização de informações colhidas com base na CPMF, anteriormente à Lei nº 10.174/2001, era expressamente proibida. Faz referência a diversos julgados judiciais e administrativos sobre o tema;
- que a multa qualificada é ilegal e inconstitucional devido ao seu elevado valor, não havendo em lugar algum em que consistiu o dolo do contribuinte, o qual não poderia ser caracterizado apenas pela mera movimentação de depósitos bancários na sua conta bancária, não tendo havido sua intenção de fraudar o fisco, mas tão-somente o entendimento de que, não havendo acréscimo patrimonial, não haveria porque se falar de matéria tributária;
- que, para fundamentar a aplicação de sanção tributária que leve ao agravamento da multa de ofício, o ônus da prova é da administração, pois o “contribuinte somente não efetuou o pagamento por entender que nenhum imposto era devido, considerando a inexistência do fato gerador.”, citando julgado administrativo que seria análogo ao caso sob análise.

É o relatório.



Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

## VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

Inicialmente deve-se analisar os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário, porquanto sua interposição deu-se após a ciência da decisão de primeiro grau ter sido efetuada diretamente à pessoa do contribuinte, nas dependências da repartição preparadora, oportunidade em que lhe foi entregue cópia do processo, sendo que em datas anteriores a essa ciência pessoal outras tentativas não teriam logrado êxito, ocorrendo a devolução das correspondências postadas e a conseqüente intimação através de edital (fls. 259).

A propósito, acho que o recurso deve ser conhecido, pois reúne os requisitos necessários e suficientes para tal mister, porquanto a intempestividade que poderia ser levantada perde consistência à vista do despacho de fls. 262, dando conta de que a *"intimação nº 003/2005"* fora entregue *"em mãos ao Sr. Fernando Siqueira em 14/06/2005, juntamente com a cópia do processo acima, uma vez que a mesma havia sido devolvida pelos correios e assim, cientificado por Edital nº 006 – fls. 259"*.

Com efeito, entendo que a ciência dada pessoalmente ao sujeito passivo, por ter sido esse o momento em que a mesma, sem sombra de dúvidas, foi realizada, é o *dies a quo* para a contagem do prazo de trinta dias para a apresentação do recurso voluntário, tendo esse prazo sido observado com a interposição do recurso na data de **07/07/2005**.

Com referência às questões de mérito, extrai-se do relatório que o lançamento em causa fundamentou-se na presunção legal que autoriza a tributação, como receita omitida, de depósitos bancários de origem não comprovada.



Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

Consta também que a autoridade fiscal considerou doloso o fato de o fiscalizado não ter comprovado a origem dos citados recursos, promovendo o conseqüente agravamento da multa de ofício de 75% para 150%.

A meu sentir, no presente julgamento são dois os pontos que devem ser levados em consideração pelo Colegiado, quais sejam:

1. a real caracterização do dolo e a conseqüente exacerbação da multa de ofício;
2. a possibilidade de acolhimento da preliminar de decadência.

A propósito do primeiro ponto supra, sou da opinião de que a simples falta de comprovação da origem dos recursos que teriam transitado na conta bancária do recorrente, por si só, não é suficiente para que se considere ocorridas as condições mínimas necessárias para justificar a acusação de comportamento delituoso impingido ao autuado pelo autor do procedimento fiscal.

À evidência, o lançamento do tributo tendo como base a presunção de receitas omitidas, sob o aspecto fiscal, está correto, mas essa presunção legal jamais pode ser utilizada para atribuir intenção dolosa ao agente pelo fato de o mesmo não ter informado à fiscalização a origem dos questionados recursos. Ademais, a prática criminosa tem de ser objetivamente comprovada, não podendo sua comprovação estar baseada em mera presunção.

Deveria a fiscalização ter explicitado, com absoluta precisão, quais seriam os elementos que levaram à sua extrema e grave conclusão de que realmente o contribuinte utilizara-se de meios ardilosos para fugir da tributação. E isto ela não fez.

Sendo assim, discordo do entendimento de que no caso estaria caracterizado o evidente intuito de dolo, motivo pelo qual considero indevido o agravamento da multa de ofício, devendo a mesma ser reduzida para 75%.





Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

Relativamente ao segundo ponto em discussão, a respeito da arguição de decadência do lançamento, entendo, sem mais delongas, que deve ser acolhida, em face de a análise do ponto anterior ter resultado no entendimento de que não restara comprovado o evidente intuito de fraude. Dessa forma, inexistindo a intenção dolosa, o prazo decadencial passa a ser regido pela regra do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo a qual referido prazo é de cinco anos a partir do fato gerador.

No presente caso o fato gerador do tributo teria ocorrido em **31/12/1998**, expirando-se o prazo quinquenal para que a Fazenda Pública efetuasse o lançamento de ofício em **31/12/2003**. Ora, como o auto de infração foi lavrado em **06/12/2004** (fls. 11), é evidente que quando o lançamento foi efetuado o mesmo já se encontrava alcançado pelo instituto da decadência.

Com efeito, comungo do entendimento de que o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, sobre rendimentos percebidos no curso do ano-calendário, ocorre no dia 31 de dezembro do ano da sua percepção. E, em se tratando de lançamento por homologação, sem que tenha sido expressamente homologado, o direito do sujeito ativo de efetuar sua revisão decai após o transcurso do prazo quinquenal verificado entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento ao sujeito passivo. Impende ressaltar que a homologação tácita que se presume ocorrida após o mencionado prazo de cinco anos diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

A propósito, permitam-me que, nesta assentada, tome como se minhas fossem as lúcidas palavras muito bem postas pelo i. Conselheiro Nelson Mallmann no brilhante voto vencedor que proferiu no Acórdão nº 104-21.177, sessão de 10/11/2005, as quais transcrevo e adoto como razões de decidir.

“(…).

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 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 completos. 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 completos 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 devido mensalmente à medida 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

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

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 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 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, 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 31/12/03, 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.

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

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

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:

"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."

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).

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.

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

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, 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 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, o 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.



Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

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".

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.

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-

Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 20/04/04, 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.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de CONHECER do recurso para, no mérito, DESQUALIFICAR a multa de ofício e ACOLHER a argüida decadência do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 13 de setembro de 2007.



LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA



## Declaração de Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA

O motivo desta manifestação é a dúvida quanto ao domicílio fiscal do contribuinte.

A decisão de primeira instância foi encaminhada ao contribuinte por meio da Intimação nº 003/2005, assinada em 19 de abril desse ano, fl. 256. Essa correspondência não consta do processo, apenas o documento de encaminhamento aos Correios, de mesma data, fl. 258 e neste, indicado o endereço de destino: Rua Rui Barbosa, 144, Centro, Xanxere, SC.

Integra o processo outra correspondência relativa à intimação nº 013/2005, fl. 263, na qual indicada a não existência do número no endereço Rua Rui Barbosa, 144, Centro, Xanxere, SC. Essa indicação é assinalada com "X" sobre a rubrica: "*Não existe o nº indicado*", e tem autoria do carteiro Evandro Piva, matrícula 8.707855-4, o qual rubricou sobre a identificação.

Houve afixação de Edital ARF nº 006/2005, fl. 259, no período de 26 de abril de 2005 a 10 de junho desse ano, para fins de ciência, em virtude do teórico retorno da correspondência destinada ao encaminhamento da decisão de primeira instância.

No transcorrer do procedimento fiscal foram dirigidas intimações e outros comunicados a endereços distintos do utilizado para fins desta ciência. Essa afirmativa é evidenciada pela segregação indicada à frente.

Foram dirigidos ao endereço localizado na:

1. Rua Rui Barbosa, 144, Centro, Xanxere, SC, os termos e outros documentos localizados às fls. 1 a 10, e 76.

2. Rua Castro Alves, 393, Casa, Centro, Xanxere, SC, o Auto de Infração e esse endereço constou da decisão de primeira instância, fls. 11 e 90.

3. Rua Tomé de Souza, 464, Xanxere, SC, termos e outros documentos de fls. 30, 31, 32, 33, 71, 72, 74 e 77.

É certo que consta tela on-line à fl. 22, na qual o domicílio fiscal indicado é o primeiro citado. Nessa tela é informado o endereço eletrônico do contribuinte: [www.coabo@redamp-xxe.com.br](mailto:www.coabo@redamp-xxe.com.br) e o telefone 49 4332851.

Como se extrai da norma presente no art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser utilizado o edital quando impropício o meio anterior utilizado: "*Quando resultar impropício um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado*".

Há aparente incoerência porque tanto o Auto de Infração quanto à Decisão de primeira instância contiveram o endereço indicado no item 2 anterior. O processo não contém documentos a explicitar o motivo para encaminhamento da decisão ao dito endereço. E,



Processo nº : 10925.002585//2004-66  
Acórdão nº : 102-48.738

principalmente, a causa do edital se conhecidos da Administração Tributária o endereço da pessoa, o endereço eletrônico e o telefone.

Assim, no entender deste que escreve, há dúvida quanto ao meio escolhido pela unidade local em detrimento do endereço conhecido e utilizado pela autoridade fiscal no Auto de Infração.

Por esse motivo – dirimir a dúvida - e para sanear o processo quanto à instrução, a proposta para conversão em diligência.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 13 de setembro de 2007.



NAURY FRAGOSO TANAKA