



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Recurso nº. : 138.954
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : UBERTO MOLO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 20 de outubro de 2004
Acórdão nº. : 104-20.217

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - 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.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UBERTO MOLO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência argüida pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que rejeitam a preliminar de decadência e julgam o mérito.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

FORMALIZADO EM:

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

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'M' or similar character, located below the text.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217
Recurso nº. : 138.954
Recorrente : UBERTO MOLO

RELATÓRIO

UBERTO MOLO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 724.334.008-30, residente e domiciliado na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Canto dos Pássaros, nº 130 – Condomínio Pedra de Itaúnas, Barra da Tijuca, jurisdicionado a DRF no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de fls. 136/144, 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. 150/179.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/04/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 49/52, com ciência em 26/04/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 284.999,24 (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% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.

A autuação fiscal decorre da constatação de omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 3º e 11º da Lei nº 9.250, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, autor do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 53, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o lançamento de ofício efetuado na forma dos Arts. 889, inc. II, III e IV e 58 inc. VII do RIR/97, aprovado pelo Decreto 1.041, de 1994, pelo fato de que, após analisar a declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física do contribuinte, os documentos constantes do seu dossiê e documentos apresentados pelo contribuinte, em anexo ao presente termo, em razão dos termos de intimação lavrados em 09/07/2001, 30/01/2002 e 20/03/2002 efetuamos verificações concernentes aos rendimentos recebidos pelo contribuinte no ano-calendário de 1996, e verificamos que foi declarado como não tributável o valor de R\$ 413.536,85 recebido a título de "invst. No país conforme contrato de câmbio – transf. Unilateral de Patri. No Exterior";

- que tendo em vista que o contribuinte é domiciliado no Brasil, os rendimentos provenientes do exterior são tributados como aqui recebidos;

- que tendo em vista que o contribuinte não logrou comprovar a efetiva tributação do rendimento, que conforme sua própria declaração teve origem no exterior e que o ano-calendário de 1996 está em vias de decadência, lavramos na presente data Auto de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Física.

Em sua peça impugnatória de fls. 57/72, apresentada, tempestivamente, em 22/05/02, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

- que considerando que o impugnante nunca foi intimado de eventual prorrogação do MPF-F lavrado desde a sua emissão, os procedimentos de verificação efetuados após a data de 13 de setembro são inválidos à luz da norma legal, já que contrariam o § 2º do artigo 13 da Portaria nº 3.007/01;

- que note-se que os prazos de validade dos Mandados são contínuos, e a limitação, imposta para a conclusão dos trabalhos fiscais advém por força de uma questão de segurança jurídica, pois não pode haver fiscalização perpétua ou por prazo indeterminado;

- que, portanto, resta demonstrada a necessidade da anulação de todos os atos praticados pela Fiscalização, a partir de 13 de setembro de 2001, data limite de validade do MPF emitido, pois, embora tais atos fiscalizatórios tenham servido de sustentáculo para a apuração do crédito tributário descrito no auto de infração lavrado, estes encontram-se em desacordo com as determinações legais contidas na Portaria SRF 3.007/01, o que compromete a legitimidade e conseqüente legalidade do próprio auto;

- que, ademais, ainda que fossem válidas as diligências efetuadas, com base no MPF já vencido, o que se admite apenas por amor ao debate, nota-se que o Fisco equivocou-se, também, quando à pertinência do lançamento referente ao período fiscalizado, pois os fatos geradores da obrigação tributária ocorreram há mais de 5 (cinco) anos;

- que o senhor Julgador, a decadência não está em vias de ocorrer, ao contrário, ela já ocorreu no auto de infração, objeto do caso em tela, conforme se demonstrou à saciedade pelas assertivas transcritas. Por conseguinte, resta amplamente demonstrada a inconsistência do auto lavrado. Note-se que os rendimentos tidos como omitidos, na declaração de ajuste anual entregue pelo impugnante, referem-se a fatos geradores ocorridos em 31/12/1996;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

- que, portanto, ainda que não prosperasse a argüição de nulidade do auto de infração lavrado, constatada pela ilegitimidade do procedimento baseado em MPF vencido, nota-se que com relação à decadência do lançamento a questão é pacífica. Não há que se falar em lançamento nos tributos sujeitos à modalidade de homologação decorridos os cinco anos, a contar do fato gerador;

- que, no mérito, cumpre esclarecer que o impugnante cometeu, por ato equívoco do seu contador, erro na declaração de ajuste anual, ao discriminar simples transferência de seu patrimônio, como sendo rendimentos isentos e não tributáveis;

- que conforme comprovam os Contratos de Câmbio anexos, as operações efetuadas envolveram apenas o Impugnante, pois trata-se de uma operação de transferência unilateral de patrimônio, não se configurando rendimento, e portanto, não é passível de tributação pelo imposto de renda, que pressupõe, aumento ou acréscimo de patrimônio, o que não ocorreu in casu;

- que, portanto, resta demonstrada, à saciedade, que o auto de infração lavrado, em face das ilegalidades e irregularidades que o permeiam, culminam em uma total ausência de motivos fáticos e jurídicos que o sustentem.

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, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o interessado inicia sua impugnação alegando que os atos praticados pela Fiscalização após 13 de setembro de 2001, data em que o MPF-F (Mandado de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

Procedimento Fiscal – Fiscalização) de fl. 1 se expirou, não seriam válidos em razão de o contribuinte não ter sido cientificado de qualquer prorrogação do mencionado MPF-F;

- que o lançamento constitui-se num dever indeclinável quando constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, sendo privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência;

- que a Portaria nº 1.265, de 1999 não aborda aspectos relacionados com a competência para constituição do crédito tributário pelo lançamento. E nem poderia fazê-lo, já que, consoante o Princípio da Hierarquia das Normas, ato inferior à lei não poderia contrariar, restringir ou ampliar suas disposições;

- que a fixação dos prazos de validade do MPF para execução dos procedimentos por ele instaurados não tem o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível do crédito tributário sobrepõe-se, indubitavelmente, a uma norma de caráter meramente administrativo;

- que, dessa forma, não se consubstanciando a incompetência dos Auditores-Fiscais autuantes para a lavratura do presente Auto de Infração, fica prejudicada a arguição de nulidade do lançamento;

- que a outra preliminar suscitada pelo impugnante diz respeito à decadência do direito de o Fisco lançar o crédito tributário;

- que segundo o autuado, quando da lavratura do auto de infração em tela, o crédito tributário estaria extinto, em virtude do escoamento do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

- que no que tange à preliminar argüida pelo contribuinte, há que se frisar que os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação são aqueles em que a lei determina que o sujeito passivo apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no art. 150, do CTN;

- que com a edição da Lei nº 8.134, de 1990, o imposto sobre a renda de pessoa física passou a ser devido mensalmente a título de antecipação. Porém, a obrigação de os contribuintes anteciparem parcelas do imposto já no curso do ano-calendário não tem o condão de implementar a condição de imposto por homologação, pois apenas com a entrega da declaração o imposto se torna definitivo, podendo a autoridade administrativa aceitar os dados fornecidos pelo declarante ou, com base neles, exigir eventual diferença de tributo;

- que assim, havendo a entrega tempestiva da declaração de rendimentos, o dies a quo para a contagem do prazo de decadência será a data da apresentação de tal declaração, pois a partir daí, o Fisco tem ampla possibilidade de tomar conhecimento das transações, dos rendimentos e das deduções efetuadas pelo contribuinte, e pode proceder ao lançamento se constatada alguma irregularidade;

- que, in casu, como o interessado apresentou sua declaração de ajuste anual do ano-calendário 1996, exercício de 1997, em 29/04/97, nessa data se iniciou o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, prazo esse que expiraria em 29/04/02. Como o presente auto de infração foi cientificado ao interessado em 26/04/02, dentro, ainda, do prazo quinquenal previsto pela legislação, há que se rejeitar a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

- que no o interessado foi autuado por omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, no ano-calendário de 1996;

- que em sua defesa, o impugnante alega que teria havido um erro de fato no preenchimento de sua declaração de ajuste anual do exercício de 1997, pois simples transferência do patrimônio do contribuinte acabou sendo computada como rendimento isento e não-tributável;

- que buscando reforçar seus argumentos, o contribuinte juntou contratos de câmbio que comprovariam que as operações efetuadas envolveriam apenas o impugnante. Segundo o autuado, teria havido uma transferência unilateral de patrimônio, não passível de tributação pelo imposto de renda;

- que é imperativo destacar que as provas produzidas pelo contribuinte não demonstram que o valor de R\$ 414.587,22 seria um rendimento isento, nem muito menos uma simples transferência de patrimônio do contribuinte;

- que o autuado, à fl. 127, informou que a remessa de US\$ 200.600,00 que recebeu em sua conta corrente seria proveniente de recursos patrimoniais formados ao longo do tempo no exterior, mediante recebimento de herança, participações em sociedades e investimentos em mercados financeiros;

- que, contudo, em momento algum o interessado logrou comprovar que esses rendimentos oriundos do exterior já foram tributados ou foram isentos de tributação. Sendo assim, tais rendimentos provenientes do exterior são tributados como se tivessem sido originariamente recebidos no Brasil, devendo ser mantida a exigência de imposto lançada no presente auto de infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

- que no que tange à multa de ofício e aos juros de mora, cumpre ressaltar que sua aplicação e cálculo se fundamentam na legislação de regência, citada à fl. 52. Mantendo-se a exigência do imposto, igual sorte deve ter a multa e os juros de mora apurados, não merecendo guarida os argumentos do impugnante em contrário.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, são as seguintes:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

A competência para o procedimento fiscal de constituição do lançamento foi deferida, de forma exclusiva, ao Auditor Fiscal da Receita Federal, não cabendo discussão à luz do Mandado de Procedimento Fiscal, já que a competência para o lançamento não pode ser invalidada ou retirada por uma norma de natureza procedimental.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não ocorre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, quando tal procedimento administrativo for realizado dentro do prazo de 5 (cinco) anos estabelecido na legislação tributária pertinente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1996

Ementa: RENDIMENTOS DO EXTERIOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

Comprovando-se o recebimento de rendimentos oriundos do exterior, cabe incluí-los no lançamento.

MULTA DE OFÍCIO

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento de obrigação tributária.

JUROS DE MORA REGULAMENTARES

Sobre o imposto lançado de ofício aplicam-se juros de mora regulamentares.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/12/03, conforme Termo constante às fls. 146/148, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (23/01/04), o recurso voluntário de fls. 150/179, instruído pelos documentos de fls. 180/187, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 181 cópia do DARF do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário questionado na fase recursal, a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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.

Argúi o suplicante preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1996, por entender que na data da ciência do lançamento já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador (31/12/96).

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, apoiado na tese 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 em 31 de dezembro do ano calendário. Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1996, já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (26/04/02), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa 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 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 complexivos. 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 complexivos 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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 8.383/91, 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 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 22 de dezembro 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/01, para formalizar o crédito tributário discutido.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.000870/2002-78
Acórdão nº. : 104-20.217

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 conseqüência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário, em 26/04/02, referente a imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1996.

O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1996, começou, então, a fluir em 31/12/96, exaurindo-se em 31/12/01. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração, em 26/04/02, conforme consta às fls. 49, 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 para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2004


NELSON MALLMANN