



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Recurso nº. : 135.788
Matéria : IRPF - EXS.: 1998 e 1999
Recorrente : JESSÉ SILVA RANGEL
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO II - RJ
Sessão de : 19 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.482

IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

PEDIDO DE PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS - INDEFERIMENTO - Indefere-se o pedido de perícias e diligências quando desnecessárias, por existir nos autos elementos suficientes para o julgamento, bem assim quando não formulados de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/72, art. 16, inc. IV, e § 1º.

IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ou seja, não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSOS NO FINAL DO EXERCÍCIO - Os saldos remanescentes ao final de cada ano-base somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na respectiva declaração anual de bens e direitos e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JESSÉ SILVA RANGEL.

A

R

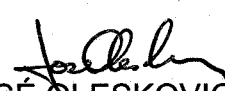


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº : 102-46.482

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos na preliminar de decadência os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Suplente Convocada).


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. 



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

Recurso nº. : 135.788
Recorrente : JESSÉ SILVA RANGEL

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 07/11/2002, auto de infração para exigir o crédito tributário de R\$ 155.373,30, sendo R\$ 63.643,34 de imposto de renda pessoa física, R\$ 43.997,46 de juros de mora calculados até 31/10/2002 e R\$ 47.732,50 de multa proporcional passível de redução (fl. 11), por acréscimo patrimonial a descoberto (fl. 12) e omissão de ganhos de capital na alienação de imóveis (fls. 12/13).

O contribuinte impugnou a exação (fls. 356/370) alegando, em resumo, inversão do ônus da prova; cerceamento do direito de defesa por entender que faltaria clareza e precisão no auto de infração sobre a matéria tributável; e, no mérito, que os imóveis, cujas escrituras foram lavradas em janeiro de 1997, teriam sido pagos em 1994; que o saldo em 31/12/1996 no Unibanco era de R\$ 6.301,00 e não R\$ 100,00; e que a fiscalização não aproveitou no ano de 1998 o saldo apurado no mês de dezembro de 1997 no demonstrativo da evolução patrimonial.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II, mediante o Acórdão DRJ/RJO nº 1.836, de 23/01/2003 (fls. 382/393), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

Inconformado, o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 410/424), alegando como preliminares:

a) a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o imposto sobre os fatos geradores ocorridos em 31/01/97 e 28/02/97, registrando que a matéria não foi questionada na impugnação, mas que entende que a Administração Pública deve reconhecer de ofício



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

(fl. 422);

b) suposto cerceamento do direito de defesa (fls. 413/418), por entender que o auto de infração não conteria a descrição dos fatos e a determinação da exigência (fl. 415); porque não teria sido observado o disposto no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 (fl. 418); e por teria invertido o ônus da prova (fls. 415/416).

Requer, também, *“com vistas à formação do livre convencimento”* da Colenda Câmara do Conselho de Contribuintes, *“a realização de perícia ou diligência, caso ainda necessária, de modo a comprovar que não se verificaram os indigitados acréscimos patrimoniais a descoberto nos períodos apontados pela exação”* (fl. 424).

No mérito (fls. 418/424), repete as alegações da impugnação, de que os imóveis considerados como adquiridos em janeiro de 1997 (fl. 341), em virtude de as escrituras terem sido lavradas nesse mês, teriam sido pagos em 1994, conforme cópia de contrato de compromisso de compra e venda do proprietário com terceiros (fls. 372/373); que o saldo em 31/12/1996 no Unibanco seria de R\$ 6.301,00 e não R\$ 100,00; e que a fiscalização não aproveitou no ano de 1998 o saldo de R\$ 324.198,42 apurado no mês de dezembro de 1997 no demonstrativo da evolução patrimonial (fl. 341).

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o IRPF sobre os eventos ocorridos em 31/01/97 e 28/02/97 deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN (lançamento por homologação), como se demonstrará adiante, não trata de decadência, a qual é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do inc. II do referido artigo, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, de acordo com o art. 173, do CTN, abaixo transcrito, no caso de eventos ocorridos em 31/01/97 e 28/02/97, o fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1997 e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1999. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após essa data, ou seja, em 31/12/2003. Tendo o lançamento sido efetuado em 07/11/2002, não está atingido pela decadência:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Sobre o lançamento por homologação, inicialmente transcreve-se a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

doutrina de Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 156, que diverge deste parecer apenas no que diz respeito à homologação tácita, que o autor entende que não ocorre se não tiver havido o pagamento antecipado do tributo, quando diz que *“a homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado”*, apesar de admitir que o objeto da homologação é a atividade do contribuinte e não o pagamento, bem assim que pode ocorrer homologação expressa sem o pagamento antecipado do imposto:

“Não ocorrendo a homologação não existirá o crédito tributário e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado”. (g.n.).

“Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado. Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN. A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA, etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.”

Para melhor visualizar os termos do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, e o sentido que literalmente o Código lhes atribui, transcreve-se a seguir o referido artigo e parágrafos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº : 102-46.482

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

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

.....

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”* (g.n.).

Das disposições literais desse artigo constata-se que ele trata, como dito anteriormente, apenas de lançamento para constituição do crédito tributário, pela modalidade de homologação, expressa ou tácita, e da extinção, imediatamente após a constituição, do referido crédito tributário, relativamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o “dever” de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A extinção do crédito somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Os termos do referido dispositivo legal não admitem a interpretação de que estaria estabelecendo prazo de decadência, ao término do qual a Fazenda Pública perderia o direito de efetuar lançamento. Além desse aspecto literal, verifica-se, ainda, que o lançamento por homologação (CTN, art. 150) integra a Seção II – Modalidades de Lançamento, do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário. Esse capítulo, como se constata de seu título, versa sobre lançamento, ou seja, de constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário e na Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade desses dispositivos legais e a própria organização e coerência dada ao CTN pelos seus autores, tratando dessas matérias em capítulos e seções separadas, não autoriza que se interprete que esse dispositivo (CTN, art. 150) trata de extinção do crédito tributário.

Pelo contrário, demonstra que o prazo (5 anos) e a sua data de início (data do fato gerador) foram estabelecidos para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto que o contribuinte informou, e, concomitantemente, considere definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário recém constituído, na proporção do pagamento antecipado que tiver sido efetuado.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente e efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente.

Sobre o pagamento antecipado do tributo e extinção do crédito tributário, transcreve-se, a seguir, a doutrina de Hugo de Brito Machado, na obra citada, págs. 156/157:

“O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN. Se a lei fixar um prazo para a homologação, e a autoridade não a praticar expressamente, ter-se-á a homologação tácita no momento em que se expirar o prazo.

Assim, se o sujeito passivo prestou à autoridade administrativa as informações a que estava obrigado sobre a apuração do valor do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

tributo devido, decorrido o prazo fixado em lei para a homologação, ou, então, não havendo lei que o estabeleça, decorrido o prazo de cinco anos, ocorrerá a homologação tácita e o crédito tributário estará definitivamente extinto pelo pagamento antecipado”.

“Tendo sido prestadas as informações e feito o pagamento antecipado, o decurso do prazo de cinco anos a partir do fato gerador da respectiva obrigação tributária implica homologação tácita. O crédito tributário estará constituído pelo lançamento e extinto pelo pagamento antecipado.”

A expressão considera-se definitivamente extinto constante do texto do § 4º, do art. 150, do CTN, é usada em contraposição à extinção condicionada do crédito tributário que ocorre por ocasião do pagamento antecipado a que se refere o § 1º do referido dispositivo legal.

A homologação tácita é, na realidade, um instrumento que, a exemplo daqueles utilizados nos planos econômicos do Governo, também poderia ser denominado de **“gatilho tributário”**, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

- a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174, do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado integral, ou a parcela remanescente, quando tiver havido apenas pagamento antecipado parcial; e
- b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº : 102-46.482

A constituição automática do crédito tributário não impede, como demonstrado, que o Fisco efetue revisão ou lançamento de ofício, no interregno entre o término dos prazos estabelecidos pelo CTN no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador), e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seja, enquanto não ocorrer a decadência estabelecida por este último dispositivo legal, nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas e homologadas tacitamente, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN.

Além de não impedir a revisão de ofício do lançamento por homologação, a constituição automática do crédito tributário confere segurança absoluta de efetivação do lançamento, que, no caso do IRPF, ocorre 1 (um) ano antes de expirar o prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I).

Se não houvesse esse **“gatilho tributário”** e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do referido prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

A falta de pagamento antecipado do crédito tributário ou o seu pagamento parcial nas hipóteses em que o Fisco não exige o pagamento prévio ou concomitante do tributo para a recepção das informações sobre a respectiva atividade apuratória do contribuinte, como é o caso do IRPF, não impede a homologação expressa ou tácita, bem assim o lançamento e a conseqüente constituição do crédito tributário. Isto porque, além de o CTN não vedar a homologação nessas hipóteses, a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último pré-requisito do primeiro. A extinção, ao contrário, exige como pré-requisito a constituição do crédito tributário, pois não se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

pode extinguir aquilo que não existe no mundo jurídico.

O termo “dever” de o contribuinte antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, adotado pelo art. 150 do CTN, indica que se trata de obrigação que pode ser descumprida, parcial ou integralmente, mesmo após ter ele prestado as informações ao Fisco sobre a atividade apuratória do imposto devido, como é o caso do IRPF.

Previendo a possibilidade de inadimplemento dessa obrigação tributária de pagar é que o CTN, coerentemente, dispõe que o que se homologa é a “atividade assim exercida pelo obrigado”, numa demonstração inequívoca de que a falta de antecipação, parcial ou total, do pagamento não impede a homologação, expressa ou tácita, da atividade apuratória do contribuinte, ou seja, a constituição do crédito tributário, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corroborando que o que se homologa é a atividade e não o pagamento, já decidiu, conforme parte a ementa do acórdão abaixo transcrita, que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se houver pagamento antecipado parcial (insuficiente) do tributo informado ao Fisco, considera-se como “*dies a quo*” da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), reconhecendo, implicitamente, nessa hipótese, a homologação tácita do crédito tributário integral informado pelo contribuinte, apesar do seu pagamento antecipado ser apenas parcial, bem assim, que o crédito tributário constituído e não pago deve ser cobrado no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN:

TRF4 – APELAÇÃO CÍVEL 562.412/PR e 566.743/SC

“1. Nos tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, a doutrina distingue duas hipóteses possíveis para a contagem do prazo decadencial: em havendo o pagamento, ainda que insuficiente, considera-se como dia inicial da decadência o da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

CTN.

Contudo, em inexistindo pagamento, não há o que homologar, contando-se o prazo para a decadência na forma da regra geral do art. 173, I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (g.n.).

Entretanto, mesmo aceitando a homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte com o pagamento antecipado parcial do tributo informado, não se tem notícia que se tenha admitido a homologação tácita quando a falta de pagamento antecipado é total, apesar de o princípio que embasa a referida decisão, de que o que se homologa é a atividade e não o pagamento, não distinguir falta parcial ou total de pagamento antecipado.

Nessa hipótese, apesar de o crédito tributário declarado e não pago já estar regularmente constituído pela homologação tácita, porque o que homologa é a atividade e não o pagamento, podendo, portanto, ser cobrado no prazo prescricional de 5 anos (CTN, art. 174), existe decisões, conforme parte das ementas dos acórdãos adiante transcritas, no sentido de que inexistindo pagamento, não haveria o que homologar, e que, por isso, poderia ser efetuado o lançamento de ofício após o decurso do prazo de 5 anos, contados do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), pois esse fato (lançamento de ofício) teria o condão de alterar o prazo da decadência, que passaria a ser contado na forma do art. 173, inc. I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento (de ofício) poderia ter sido efetuado, e não mais a contar do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

STJ - RESP 23.706/RS

“II - SE NÃO HOUVER ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO, NÃO HÁ FALAR-SE EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, MAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO, HIPÓTESE EM QUE O PRAZO DE DECADÊNCIA CORRE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER REALIZADO.”



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

STJ - RESP 395.059/RS

"1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN."

STJ - ERESP 101.407/SP

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

STJ - RESP 169.246/SP

"NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, A DECADENCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CREDITO TRIBUTARIO SE REGE PELO ARTIGO 150, PARAGRAFO 4., DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, ISTO E, O PRAZO PARA ESSE EFEITO SERÁ DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR; A INCIDENCIA DA REGRA SUPÕE, EVIDENTEMENTE, HIPOTESE TIPICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, AQUELA EM QUE OCORRE O PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. SE O PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO FOR ANTECIPADO, JA NÃO SERÁ O CASO DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, HIPOTESE EM QUE A CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO DEVERA OBSERVAR O DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO."



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

STJ - ERESP 278.727/DF

"Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (Resp n. 183.603/SP, Rel. Min, Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001)."

TRF1 - APELAÇÃO CÍVEL 01000801700/MG

"1. Não havendo pagamento voluntário sujeito à verificação posterior por parte do Fisco, descabe adotar a sistemática do lançamento por homologação para a contagem do prazo de decadência para constituir o crédito tributário."

TRF3-APELAÇÃO CÍVEL 530.288/SP

"1. Segundo previsto pelo artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

2. O contribuinte efetua o pagamento do tributo, que encontra-se passível de revisão pela Administração. Contudo, a possibilidade de revisão por parte da autoridade administrativa sujeita-se ao exercício dentro do prazo previsto no art. 173 do CTN, de natureza decadencial.

3. Na presente hipótese, tendo o contribuinte apurado o quantum devido, feito a declaração, porém não tendo recolhido o respectivo montante, não há que se falar em homologação, mas sim em andamento de ofício, sendo aplicável a regra contida no artigo 173, I, do referido diploma legal.

4. Não tendo ocorrido o pagamento antecipado do tributo em tela e, portanto não havendo o que homologar, inaplicável na espécie o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, como decidido pelo i. juiz da causa."



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 522.463/SC

"1. Se o contribuinte presta a informação, declarando que deve determinado tributo, mas não paga absolutamente nada, como é o caso, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos para realizar o lançamento suplementar (de ofício), embora, relativamente ao que foi confessado pelo contribuinte, obviamente, não há falar em decadência.

2. Nessa hipótese, não se conta o prazo de cinco anos para a realização do lançamento a partir do fato gerador do tributo, como é feito nos casos em que há pagamento, pelo simples fato de que será impossível a homologação tácita. Outrossim, a apresentação da DCTF não pode ser alçada à condição de causa de antecipação da contagem do prazo decadencial."

**TRF4-APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
56.297/RS**

"- Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação e restando esta inviabilizada pela ausência de pagamento, o prazo para o lançamento supletivo de ofício, do art. 173, I, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação, tivesse ocorrido pagamento, poderia ter sido efetuado, inclusive tacitamente, ou seja, do exercício seguinte ao do decurso dos cinco anos contados do fato gerador de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Orientação firmada no STJ."

TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 543.714/RS

"3. Quando o contribuinte deixa de antecipar o pagamento, mesmo entregando a DCTF ou a GFIP, não será o caso de lançamento por homologação, porque não há o que ser homologado. O crédito deve ser constituído obedecendo ao prazo do art. 173, I, do CTN, em conformidade com a Súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos."

**TRF4-EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL
15.108/PR**

"3. Quando o contribuinte deixa de antecipar o pagamento, mesmo entregando a DCTF ou a GFIP, não será o caso de lançamento por homologação, porque não há o que ser



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

homologado. O crédito deve ser constituído obedecendo ao prazo do art. 173, I, do CTN, em conformidade com a Súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos."

Conforme exposto, verifica-se que a homologação tácita da atividade do contribuinte (constituição do crédito tributário) ocorre tanto na hipótese de falta total como parcial de pagamento antecipado, devendo a totalidade ou a diferença do crédito tributário tacitamente constituído, independente de novo lançamento (de ofício), ser cobrada administrativa ou judicialmente, no prazo prescricional estabelecido pelo art. 174 do CTN, acrescido de juros e multa de mora, tendo em vista que o CTN não estabelece penalidade específica pelo descumprimento do referido "dever" de pagar antecipadamente o tributo.

A propósito do entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, consigna-se que mesmo nessa tese, o pagamento parcial ou total do tributo ou o lançamento de ofício não poderia alterar o "*dies a quo*" do prazo tido como decadencial estabelecido pelo art. 150 do CTN, que é a data do fato gerador, por absoluta falta de previsão legal. O referido dispositivo legal não admite e nem autoriza essa interpretação de que nas referidas hipóteses (falta de pagamento antecipado e lançamento de ofício), o "*dies a quo*" do prazo decadencial seria alterado para o estabelecido no art. 173 do CTN.

Isto porque, se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já estiver decaído, segundo o entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência, nenhum ato ou fato poderia alterar ou reverter a decadência consumada pelo decurso do prazo de 5 anos do fato gerador.

Essa dificuldade, para não dizer impossibilidade, de compatibilizar as disposições do art. 149 do CTN com a tese de que o art. 150 do CTN trata da decadência, decorre do fato de que o art. 150 do CTN não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

A homologação expressa ou tácita também não impede, conforme se verifica do inc. V, e parágrafo único, do art. 149, do CTN, abaixo transcrito, a revisão ou lançamento de ofício, enquanto não ocorrer a decadência (CTN art. 173, inc. I), para apurar omissões ou inexatidões e, se for o caso, lançar de ofício o imposto devido, acrescido da penalidade estabelecida pelo art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por infração ao disposto no artigos 7º, 8º, 11 e 12 da Lei n. 9.250, de 26/12/1995, que estabelece a obrigação de o contribuinte informar todos os rendimentos auferidos no ano-calendário:

*“Art. 149. O lançamento é **efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....
*V – quando se comprove **omissão ou inexatidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da **atividade** a que se refere o artigo seguinte; (g. n.).*

*Parágrafo único. **A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**” (g.n.).*

Como visto, a falta de pagamento antecipado e o lançamento de ofício não têm, como entendem aqueles que defendem a tese de que o art. 150 do CTN trata de decadência, o condão de alterar esse “*dies a quo*” tido como da decadência (data do fato gerador) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo a ampliar o prazo decadencial (5 anos do fato gerador). Assim, ao contrário do que se defende no referido entendimento, se prevalecer a tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, o lançamento, ainda que de ofício, seria nulo, porque o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já estaria irremediavelmente atingido pela defendida decadência do art. 150 do CTN.

Na multicitada obra, Hugo de Brito Machado, págs. 158/159,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

discorre sobre a revisão do lançamento por homologação, nos termos que se seguem, divergindo do exposto apenas quando diz *“não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita”*, e que *“a distinção entre o lançamento de ofício e a revisão do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar”*. A decadência, como exposto, não comporta interpretação que altere o *“dies a quo”* estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) em função da modalidade de lançamento ou de procedimento administrativo de revisão:

*“Os lançamentos em geral podem ser objeto de **revisão**, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos.*

*A revisão pode dar-se de ofício, vale dizer, por iniciativa da autoridade administrativa, e a pedido do contribuinte, caso em que pode configurar-se a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, e não se deve confundir revisão de ofício com lançamento de ofício. **A revisão de ofício pode dar-se em qualquer das modalidades de lançamento.** Assim, um lançamento por homologação pode ser objeto de **revisão de ofício**, nos casos em que a **autoridade discorda do valor apurado pelo contribuinte.** Nestes casos não se deve falar de lançamento de ofício, mas de revisão de ofício de um lançamento por homologação.*

A distinção entre o lançamento de ofício e a revisão do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar, tema a respeito do qual a jurisprudência ainda vem cometendo equívocos.

Ocorre revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto ocorre, por exemplo, quando o valor apurado e não pago é objeto de cobrança administrativa ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

*judicial, e depois a fiscalização constata ser aquele valor inferior ao efetivamente devido. E ainda quando, tendo sido pago o valor apurado pelo contribuinte, ocorre uma fiscalização que afirma a final regularidade daquela apuração, indicando, no respectivo termo de encerramento, não haver constatado qualquer irregularidade. Ou simplesmente não lavra auto de infração, o que corresponde à afirmação implícita de não haver sido constatada qualquer irregularidade. Nesses casos tem-se consumado o lançamento por homologação, e, **se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de ofício, a revisão do lançamento.***

Não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita. Neste caso não é possível a revisão do lançamento porque consumada a decadência do direito de lançar, e a revisão só pode ser iniciada enquanto não extinto esse direito da Fazenda Pública (CTN, art. 149, parágrafo único)."

"A revisão do lançamento de qualquer modalidade pode dar-se também por provocação do sujeito passivo da obrigação tributária. Neste caso, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, não cabe a imposição de qualquer penalidade."

A autorização contida no inc. V, do art. 149, do CTN, para que se efetue a revisão de ofício do lançamento por homologação, sem distinguir a expressa da tácita, aliada à ressalva do parágrafo único de que essa revisão somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, demonstra inequivocamente que o prazo da decadência desse direito de rever e lançar de ofício, nas hipóteses de omissões e inexatidões nas informações prestadas ao Fisco, é o estipulado no inc. I, do art. 173 do CTN, ou seja, o contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, e não do fato gerador (CTN, art. 150), pois se assim fosse, a disposição do parágrafo único do art. 149 do CTN, no caso de homologação tácita, seria desnecessária, pois a decadência se consumaria no momento dessa homologação (5 anos contados do fato gerador), inviabilizando a revisão dessa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

modalidade de lançamento, tornando inútil a disposição do CTN, o que não se admite, pois a lei não contém palavras ou expressões inúteis, corroborando assim que o prazo do §, 4º, do art. 150, do CTN, não trata de decadência, referindo-se tão-somente à constituição do crédito tributário, que, como visto, independe de ter ou não havido pagamento antecipado do tributo, parcial ou integral, pois o que se homologa é a atividade.

Mesmo diante da disposição literal do art. 150 do CTN de que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte existia o entendimento de que o que homologava é o pagamento. Isso se deve, como esclarece Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 157, texto abaixo reproduzido, ao fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações ao Fisco, este só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida e da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento:

“Quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar informações sobre o valor do tributo, por ele apurado, a autoridade administrativa só tomava conhecimento de sua atividade de apuração através do pagamento. Talvez por isto a doutrina chegou a sustentar ser este o objeto da homologação, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração.

Existindo, como atualmente existe para a maioria dos impostos, o dever de prestar informações ao Fisco sobre o montante do tributo a ser antecipado, tais informações levam ao conhecimento da autoridade a apuração feita pelo sujeito passivo, abrindo-se assim ensejo para a homologação, tendo havido, ou não, o pagamento correspondente. Antes o pagamento era o meio pelo qual a autoridade tomava conhecimento da apuração, podendo haver então a homologação, expressa ou tácita. Agora, o conhecimento da apuração chega à autoridade administrativa com a informação que o sujeito passivo lhe presta nos termos da legislação que a tanto o obriga.” (g.n.).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

“Tendo sido prestadas as informações e não efetuado o pagamento antecipado não se opera a homologação tácita, porque esta tem apenas a finalidade de afirmar a exatidão do valor apurado, para emprestar ao pagamento antecipado o efeito extintivo do crédito.” (g.n.).

A extinção definitiva do crédito tributário quando houver pagamento antecipado do tributo é prevista no inc. VII, do art. 156, do CTN, não sendo pré-requisito da homologação, por ser ato jurídico posterior. A homologação, tácita ou expressa, é uma modalidade de lançamento, ou seja, de procedimento administrativo, destinado a constituir e não extinguir o crédito tributário, constituição essa que independe do pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo.

A extinção definitiva, tanto pode ocorrer pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), com os devidos acréscimos legais, pois o objetivo do lançamento por homologação, como visto, é justamente resguardar a constituição do crédito tributário, evitando a posterior decadência (CTN, art. 173, inc. I) e restituições indevidas, bem assim assegurar a cobrança do imposto devido, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN.

A respeito da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário regulamente constituído, Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 195, leciona que:

“A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174).

*Dizer que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do crédito tributário. Tal prazo é contado da **constituição definitiva do crédito**, isto é, da data em que **não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito**, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.*



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, nesse ponto, da decadência, que atinge o próprio direito.

O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária."

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos no prazo nela previsto, norma essa aplicável também no caso de a falta de pagamento nos casos de homologação tácita (CTN, art. 150, § 4º).

Nessa hipótese, os juros seriam devidos desde a data em que deveria ter sido efetuada a antecipação do pagamento. Assim, no caso da DIRPF, cujo imposto declarado não foi pago, que vier a ser homologada tacitamente, em virtude de o crédito tributário não ter sido constituído mediante homologação expressa no prazo de 5 anos (CTN, art. 150, § 4º), os juros seriam exigidos desde o dia seguinte ao término do prazo para entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual e pagamento antecipado do imposto, que é o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao do recebimento dos rendimentos, conforme estabelecem os arts. 7º e 13, da Lei 9.250, de 26/12/1995.

Por pertinente, registra-se que a entrega da declaração, por si só, não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial (*dies a quo*), ressalvada a hipótese de a lei ordinária estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de constituição do crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, 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.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

“NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido.”

Os referidos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 – RIR/80 estabeleciam, *in verbis*:

“Art. 629 – A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos, ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (AR), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 83 e 200, a, e Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2º).”



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

“Art. 758 – As intimações ou notificações de que trata este Regulamento serão, para todos os efeitos legais, consideradas feitas (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 200):

I – na data de seu recebimento, quando entregues pessoalmente;”

Nesse caso, na data de entrega da declaração de rendimentos ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, denominada auto-notificação, que se enquadrava nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual temos somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem equivocadamente entendendo, sem amparo legal, que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

O parágrafo único do art. 173 do CTN diz respeito apenas à notificação ou medida preparatória indispensável ao lançamento, ocorridas antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I). Trata, portanto, de hipótese de antecipação do *dies a quo* do prazo decadencial, quando o Fisco inicia um procedimento de fiscalização antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em resumo, a data de entrega da declaração, por si só, não é fato que possa ser considerado como data de início da contagem do prazo decadencial.



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

A data da entrega da declaração pode, em tese, influir na determinação do exercício a partir do qual será contado o prazo decadencial, sem que isso implique em alterar a disposição do CTN sobre o "*dies a quo*" da decadência (CTN, art. 173, inc. I). É o caso, por exemplo, se a lei ordinária dispusesse que a entrega da declaração de rendimento devesse ser efetuada até o último dia útil do mês de janeiro do segundo ano-calendário subsequente ao daquele em foram auferidos os rendimentos. Nessa hipótese, sem se alterar o "*dies a quo*" da contagem do prazo decadencial estabelecido pelo CTN, ampliar-se-ia em um ano o prazo para a Administração efetuar o lançamento de ofício dos rendimentos porventura omitidos.

Pelas mesmas razões acima expostas, o "*dies a quo*" estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) como marco inicial para contagem do prazo decadencial, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não pode ser interpretado para se considerar como o primeiro dia do mês seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, pelo simples fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 2º, ter alterado a forma de tributação do imposto de renda das pessoas físicas para mensal, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, bem assim porque a palavra "exercício" refere-se à exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário.

Essa interpretação tem sido rejeitada administrativamente por aqueles que entendem que, com vigência da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, o imposto de renda da pessoa física passou a ser apurado e devido mensalmente, mas que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, retornou-se à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, cabendo ao próprio sujeito passivo determinar a base de cálculo e, se for o caso, proceder o pagamento antecipado do tributo. 



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

Assim o imposto de renda da pessoa física, pago ou recolhido mensalmente, a partir da Lei nº 8.134/90, é mera antecipação do devido na Declaração de Rendimentos, que somente se torna definitivo com o ajuste na referida declaração anual, quando o montante do imposto devido nos meses do ano-calendário pode ser aumentado, reduzido ou mesmo restituído.

Contudo, a referida interpretação (decadência contada a partir do primeiro dia do mês seguinte), deve ser rejeitada por não encontrar amparo no ordenamento jurídico nacional, em especial a Constituição Federal, que não admite que uma lei altere outra hierarquicamente superior. No caso do IRPF, pretende-se que uma lei ordinária (Leis nº 7.713/88), específica para um tributo federal, tacitamente altere uma lei complementar (CTN), que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

O mesmo ocorre com o dispositivo legal que trata da apuração do ganho de capital e do pagamento do respectivo imposto devido (Lei nº 8.134/90, art. 18), que, por fixar o prazo para pagamento desse imposto até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção do mencionado ganho, não tem o condão de alterar as disposições do CTN (Lei Complementar), que estabelecem que a decadência ocorre 5 anos após o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

Assim, no caso de ganho de capital, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte e de ter o Cartório encaminhado à Receita Federal a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, a contagem do prazo decadencial se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ressalvada a hipótese de alienação realizada em 31 de dezembro, o lançamento, no caso de ganho de capital, pode, em tese, ser efetuado no mesmo ano da operação.



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda sobre ganho de capital e o IRPF, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

- a) primeiro dia do mês seguinte, em virtude de a legislação ordinária (Leis nº 7.713/88 e 8.134/90) ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF;
- b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos;
- c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário (CTN, art. 150, § 4º); e
- d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, fixado para o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos forem auferidos.

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 07/11/2002, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003.

Apesar dos adjetivos utilizados pelo recorrente a respeito do lançamento, indefiro também o pedido de perícia e diligência, por desnecessárias, por existir nos autos elementos suficientes para o julgamento, bem assim por não ter o pedido sido formulado de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/72, art. 16, inc. IV, e § 1º, abaixo transcrito, que implica em considerá-lo como não formulado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

"Art. 16. A impugnação mencionará:

.....
IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16." (g.n.).

Consigne-se que o Conselho de Contribuintes já decidiu nesse sentido sobre matéria da espécie, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrita:

"PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS - Rejeita-se o pedido de diligências quando nos autos há elementos suficientes para o julgamento, bem como o de perícias quando desnecessárias e não formulado conforme o que determina o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72." (Ac 106-13329).

Não prospera também a preliminar de cerceamento do direito de defesa por entender o recorrente que o auto de infração não conteria a descrição dos fatos e a determinação da exigência; porque não teria observado o disposto no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 (fl. 418); e porque teria invertido o ônus da prova no acréscimo patrimonial a descoberto.

O auto de infração descreve e determina a exigência fiscal os fatos objeto do lançamento com riqueza de detalhes, e contém todas as informações e dados exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme se constata às fls. 11/13, complementado pelo Termo de Verificação/Constatação/Intimação (fls. 337/340) e pelos demonstrativos (fls. 341/346) que o integram.

O enquadramento legal do lançamento (fls. 12/13) é uma prova incontroversa da observância do disposto no art. 142 do CTN, ou seja, de que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

exação está perfeitamente vinculada ao estabelecido nos dispositivos legais citados, não tendo o recorrente relacionado na peça recursal nenhum ato ou fato que não tivesse amparo legal.

No tocante à alegação de inversão do ônus da prova cabe inicialmente consignar que o acréscimo patrimonial a descoberto é uma das formas de apuração de omissão de rendimentos colocadas à disposição do Fisco pela legislação tributária, em especial pelos dispositivos da Lei nº 7.713/88, abaixo transcritos, que constitui presunção legal relativa ou condicional (*júris tantum*), que admite prova em contrário, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos recursos utilizados nas despesas e aquisições de bens e direitos considerados no demonstrativo da evolução patrimonial:

Lei nº 7.713, de 22/12/1988

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

*§ 1º Constituem **rendimento bruto** todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os **acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**” (g.n.).*

Sendo o acréscimo patrimonial a descoberto uma presunção legal relativa de omissão de rendimentos compete ao contribuinte afastá-la, com documentação hábil e idônea, de modo a ilidir a exação. Por oportuno, transcreve-



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

se o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes manifestado no Acórdão nº 01-0.071/1980, trazido aos autos na decisão de primeira instância, tendo em vista a clareza e juridicidade com que demonstra a improcedência da alegação de nulidade por inversão do ônus da prova na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto:

“O certo é que, cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, sob pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

Compete, portanto, ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos da presunção legal relativa de acréscimo patrimonial a descoberto, conclusão essa corroborada pelo art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao Direito Tributário, segundo o qual “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa pelos motivos alegados.

No mérito o recorrente repete as alegações da impugnação, de que os imóveis nºs 391, 393, 395 e 09, situados na Rua Mário Viana, em Niterói/RJ, teriam sido adquiridos em 14/03/1994, conforme Contrato Particular de Quitação de Compromisso de Venda e Compra (fls. 372/373) e não em 17/01/1997, conforme consta da Escritura Pública de Compra e Venda (fls. 374/376) e da sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 1998, ano calendário de 1997 (fls. 25/29).



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

Ocorre que o referido contrato, datado de 14/03/1994, cujos vendedores são Pedro Brevel Junior e o cônjuge Virginia Federico Brevel, não consta o recorrente como adquirente, mas Jorge Inácio Marcello Rodrigues e sua esposa Isabella Corrêa Pereira Rodrigues, razão pela qual não se presta para dar sustentabilidade a essa alegação.

Na escritura pública de compra e venda, lavrada em 17/01/1997 e registrada no Registro de Imóveis em 18/02/1997 (fl. 376), não consta como vendedores o Sr. José Inácio e sua esposa, adquirentes dos imóveis conforme o referido contrato, mas os antigos donos dos imóveis, Pedro Brevel Junior e o cônjuge Virginia Federico Brevel, tendo o recorrente sido representado nesse ato mediante procuração passado para Custódio Rangel Pires Júnior, indicando que a aquisição dos imóveis foi realmente no mês de janeiro de 1997, e que o mencionado contrato é o que se denomina no jargão popular de "contrato de gaveta", onde o adquirente ou terceiro por ele indicado é nomeado procurador com amplos poderes para alienar e transferir a propriedade dos imóveis.

Prova incontroversa de que essas aquisições foram efetuadas no mês de janeiro de 1997 é a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, ano-base de 1997 (fl. 27), onde o contribuinte registra a compra em 17/01/1997, não declarando nenhum pagamento em anos anteriores relativamente a esses imóveis.

O fato de constar na escritura como "*já recebidos anteriormente*" o preço dos referidos imóveis, não significa que tenham sido pagos em 1994, mas que foram recebidos anteriormente à lavratura da escritura, o que pode significar dias ou horas antes.

Contudo, cabe ao recorrente comprovar a data do efetivo pagamento e o alegado erro na declaração de rendimentos, bastando para tanto apresentar cópia do cheque ou do comprovante de depósito bancário com o qual



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

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

efetuiu o pagamento, bem assim dos extratos das contas bancárias de que dispunha no mês de janeiro de 1997, de modo a demonstrar que não teria movimentado essa soma de recursos nesse mês, tudo corroborado com declaração de recebimento desses valores por quem os tenha efetivamente recebido por ter vendido os imóveis.

A alegação de que o saldo em 31/12/1996 da conta corrente no UNIBANCO seria de R\$ 6.301,00 e não R\$ 100,00, como considerou o Fisco no demonstrativo da evolução patrimonial, desmorona diante do exame do próprio extrato (fl. 353), que inequivocamente registra o saldo de R\$ 100,00. O recorrente apenas não percebeu que o saldo é lançado após serem computados os débitos e créditos do dia, conforme se demonstra a seguir:

Data	Nº docto.	Histórico	Valor	Saldo
30/12	-x-	-x-	-x-	6.747,00
30/12	0000007	Pov Apl CMR	6.647,00	100,00
30/12	0000008	Ajuste Apl CMR	100,00	0,00
31/12	0001001	415-Ch Compensado	112,00	(112,00)
31/12	0600122	Ch Compensado	102,00	(214,00)
31/12	0900271	Ch Compensado	64,50	(278,50)
31/12	0900272	Ch Compensado	20,00	(298,50)
31/12	0900274	Ch Compensado	47,50	(346,00)
31/12	0000009	Resgate CMR	446,00	100,00
31/12	-x-	Saldo	x-	100,00

Por último, não procede a alegação de que a fiscalização não aproveitou no ano de 1998 o saldo de R\$ 324.198,42 do mês de dezembro de 1997, apurado no demonstrativo da evolução patrimonial (fl. 341), pois, é mansa e pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de que o Fisco somente pode aproveitar no exercício seguinte os valores informados na declaração de bens e direitos que integram a Declaração de Ajuste Anual, desde que comprovados com documentação hábil e idônea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

Esclareça-se que na apuração mensal da evolução patrimonial, dentro do ano-calendário, o saldo de recursos de um mês é transportado para o seguinte, por inexistir disposição legal determinando a apresentação de declaração de bens e direitos mensal, não se podendo, portanto, presumir que a sobra de recursos mensais tenha sido consumida, como autoriza a ausência de informação desses saldos na declaração anual de rendimentos e ocorre com o recorrente, cuja declaração de bens e direitos do exercício de 1998, ano-base de 1997 (fls. 27/28), não contém registro de nenhuma disponibilidade de recursos em 31/12/1996 que, comprovada com documentação hábil e idônea, pudesse ser transferida para o mês de janeiro de 1997.

Como salientado na decisão de primeira instância, é farta a jurisprudência do Conselho de Contribuintes a respeito dessa matéria, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

*"TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – O imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente. Contudo, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subseqüentes, **dentro do mesmo ano-calendário**, tendo em vista a periodicidade anual da declaração de bens e direitos." (Acórdão 102-42495). (g.n.).*

*"IRPF – BASE DE CÁLCULO – PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA – A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurada, mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subseqüente, **desde que seja dentro do mesmo ano-base**." (Acórdão 104-16587). (g.n.).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10730.005078/2002-08
Acórdão nº. : 102-46.482

*"ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA – SALDOS DE RECURSOS – DEMONSTRATIVOS DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Os valores da espécie apurados no mês-base (saldos), consoante tem entendido a jurisprudência administrativa, são aproveitáveis para justificar acréscimo patrimonial de meses vindouros **dentro do ano-calendário.**" (Acórdão 106-11547). (g.n.).*

"APROVEITAMENTO DOS SALDOS DO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR – O recursos disponíveis no início do ano-calendário só podem ser aproveitados mediante comprovação documental de sua real existência em 31/12 do ano-calendário anterior e informação na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física." (Acórdão 106-12127).

*"IRPF – RENDIMENTOS – OMISSÃO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FORMA DE APURAÇÃO – Para fins de justificação de acréscimo patrimonial, a teor da Lei nº 7.713/88, os saldos de recursos apurados num dado mês devem ser computados nos meses seguintes, até o mês de dezembro, quando, **de dezembro para janeiro do ano seguinte, devem ser considerados os saldos informados na Declaração de Ajuste.**" (Acórdão 106-08339) (g.n.).*

"TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – Os saldos remanescentes ao final de cada ano-base somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na respectiva declaração anual de bens e direitos, e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal." (Acórdão 102-42667).

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Para que o saldo de recurso, apurado no mês de dezembro, seja transferido para o ano-calendário seguinte, o contribuinte deve apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem sua efetiva existência." (Acórdão 106-10850).

Não comprovada pelo contribuinte a disponibilidade dos recursos, a presunção é de que a sobra apurada no Demonstrativo da Evolução Patrimonial do



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

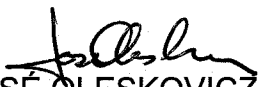
Processo nº. : 10730.005078/2002-08

Acórdão nº. : 102-46.482

ano-calendário de 1997 foi integralmente consumida com outras despesas não consideradas no referido demonstrativo.

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, REJEITO as preliminares de decadência, de cerceamento do direito de defesa e de inversão do ônus da prova, INDEFIRO o pedido de perícia e diligência e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 2004.


JOSÉ OLESKOVICZ