



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94
Recurso nº. : 137.918
Matéria : IRPF - EX.: 1995
Recorrente : JOSÉ HENRIQUE TEIXEIRA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.488

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).

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEL - Submete-se a tributação do Imposto de Renda o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência da alienação de bens imóveis, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição, "ex-vi" do disposto nas Leis nºs 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ HENRIQUE TEIXEIRA.

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



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

Recurso nº. : 137.918

Recorrente : JOSÉ HENRIQUE TEIXEIRA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 19/03/1999, auto de infração para exigir o crédito tributário de R\$ 42.922,90, sendo R\$ 16.414,74 de imposto de renda pessoa física, R\$ 14.197,10 de juros de mora calculados até 26/02/1999 e R\$ 12.311,06 de multa proporcional passível de redução (fl. 04), por omissão de rendimentos proveniente de ganho de capital na alienação de imóvel (fl. 05).

O contribuinte apresentou tempestivamente declaração de ajuste anual do exercício de 1995, ano-calendário de 1994, na qual fez constar a informação de que o apartamento no condomínio Lenemar II, em Ubatuba, adquirido em outubro de 1990 por 30.163,45 UFIR, havia sido vendido, em 21/01/94, para Paulo Renato Ribeiro dos Santos por 26.628,32 UFIR, sem ganho de capital (fl. 11).

Entretanto, em virtude da necessidade de incluir um bem omitido da Declaração de Bens e Direitos, o interessado apresentou Declaração de Rendimentos Retificadora, na qual fez constar que a venda do imóvel retrocitado foi efetuada por 102.252,76 UFIR (fl. 15), comprovando essa alteração com o "Recibo Quitado de Compra e Venda", onde consta que o preço certo e ajustado que o vendedor recebeu no ato foi CR\$ 19.200.000,00, equivalente a 102.252,75 UFIR (fl. 17/18).

Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte o Fisco apurou o ganho de capital de 72.089,31 UFIR (102.252,75 – 30.163,45) (fl. 01) e o respectivo imposto de 25%, que importou em 18.022,33 UFIR, equivalente a R\$ 16.414,74 (fl. 02).

O sujeito passivo impugnou a exigência (fl. 29/35) alegando preliminarmente a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo e no



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

mérito que o custo de aquisição, conforme Termo de Transferência (fl. 37) e demonstrativo elaborado pelo autuado (fl. 34), seria, em 31/12/1991, de 27.501,92 UFIR.

Quanto ao preço de venda, diz que o "Recibo Quitado de Compra e Venda" (fls. 17/18) utilizado para indexação e valor de alienação não representaria a realidade, pois o documento que registrou a operação de compra e venda, segundo o ordenamento jurídico nacional, é o "Contrato particular de Compromisso de Compra e Venda" (fls. 38/39), no qual consta o valor de alienação de CR\$ 16.608.000,00, equivalente a 88.448,63 UFIR (fl. 34), que ensejaria um lucro tributável de 28.120,43 UFIR.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II, mediante o Acórdão DRJ/SPOII nº 04.226, de 28/08/2003 (fls. 43/49), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

Dessa decisão o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 54/60) reiterando a alegação preliminar de decadência, afirmando que, no caso, o pagamento ou não do tributo seria irrelevante para fins de contagem do prazo decadencial, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes onde consta que a tributação sobre ganho de capital é definitiva, não se sujeitando ao ajuste na declaração anual de rendimentos, bem assim que o lançamento é por homologação e que o prazo decadencial deve ser contado do fato gerador (fls. 57/59). No mérito ratifica as alegações da impugnação, a respeito do valor de aquisição e alienação (fl. 56).

Das fls. 64 a 87 constam documentos sobre o litígio instaurado a respeito da ausência de depósito recursal ou arrolamento de bens, de que trata o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, alterado pela Lei nº 10.522, de 19/07/2002, que resultou na obtenção da liminar em Mandado de Segurança dispensando o depósito (fls. 72/73); que foi suspensa pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 81/82) e restabelecida pela sentença de mérito no Mandado de



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

Segurança (fls. 85/87), tendo então o processo subido regularmente ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

A preliminar de decadência deve ser rejeitada, por improcedente, mesmo sendo verdadeira a arguição de que no lançamento por homologação o pagamento do tributo é irrelevante, pois o que se homologa é a **atividade** apuratória do imposto efetuada pelo contribuinte, que, no caso, não apurou ganho de capital.

Além disso, como se verá adiante, para fins de contagem do prazo decadencial é irrelevante se houve ou não homologação, simplesmente porque o art. 150 do CTN não trata de decadência, dispondo apenas sobre lançamento, ou seja, sobre constituição de crédito tributário pela modalidade de homologação, tácita ou expressa.

A decadência é regida somente pelo art. 173, do CTN, abaixo transcrito, donde, ressalvada a exceção do inc. II do referido artigo, o prazo de 5 anos é contado sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), que, no caso, é a partir de 01/01/1995, em virtude de a operação imobiliária ter sido realizada no mês de janeiro de 1994. Logo, em tese, a partir do dia seguinte ao da operação o Fisco poderia efetuar o lançamento. Assim sendo, o direito de constituir o crédito tributário só decai em 31/12/1999. Tendo o auto de infração sido lavrado em 19/03/1999, não está atingido pela decadência:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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:

*"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



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

Tributário. Esse capítulo, como se contata 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.

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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”, *un* a 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 da 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

que insuficiente, considera-se como dia inicial da decadência o da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do 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. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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."

TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 522.463/SC

Q



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

Processo nº : 10860.000414/99-94

Acórdão nº : 102-46.488

"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 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."



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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.

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94
Acórdão nº. : 102-46.488

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, 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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***



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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.).

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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.*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 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"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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)."

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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.

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



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

Processo nº : 10860.000414/99-94

Acórdão nº : 102-46.488

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.

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,



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 do presente processo, em que o imóvel foi alienado em janeiro de 1994, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o imposto devido sobre ganho de capital 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 em 01/01/1995, ou seja, o 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.

.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



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94

Acórdão nº. : 102-46.488

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 efetuado em 19/03/1999 relativo a ganho de capital da alienação do imóvel realizada no mês de janeiro de 1994, não estar atingido pela decadência.

No mérito, também não prosperam as alegações do recorrente. No que diz respeito ao custo de aquisição, a fiscalização levou em consideração o valor de 30.163,45 UFIR, declarado na DIRPF/1995 (fl. 11), maior que o valor de 27.501,92 UFIR pleiteado pelo recorrente com a aplicação do Ato Declaratório CST 76/1991 (fl. 34). Logo, o valor considerado pela fiscalização é mais favorável ao contribuinte.

Com o intuito de tentar invalidar o valor de CR\$ 19.200.000,00, que corresponde a 102.252,75 UFIR, efetivamente recebido pela alienação do imóvel, conforme "Recibo Quitado de Compra e Venda", assinado em **21/01/1994** (fls. 17/18), e declarado na DIRPF/95 – Retificadora (fl. 15), o recorrente alega (fl. 34/35) que o valor da operação a ser considerado seria o de CR\$ 16.608.000,00, equivalente a 88.448,63 UFIR, constante do "Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda", assinado em **10/01/1994** (fls. 38/39), que reduziria o ganho de capital e o respectivo imposto.

Esses valores (CR\$ 16.608.000,00 e CR\$ 19.200.000,00), em virtude dos elevados índices inflacionários da época em que foi efetuada a alienação do imóvel, ao contrário do que pretende o recorrente, comprovam, como se demonstrará a seguir, que o imóvel foi alienado por 102.252,75 UFIR, pois em moeda nacional nas datas acima citadas praticamente se equivalem em quantidade de UFIR.

Comparando-se as UFIR dos meses de janeiro (187,77) e de fevereiro de 1994 (261,32), verifica-se que a inflação no mês de janeiro desse ano foi de 39,17% ($261,32 \times 100 : 187,77$). Se considerarmos os 12 dias que se



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

Processo nº. : 10860.000414/99-94
Acórdão nº. : 102-46.488

passaram da assinatura do contrato até a data do recibo, o valor de CR\$ 16.608.000,00 corrigido monetariamente nesse período ($39,17\% \times 12 : 31 = 15,16\%$) corresponderá a CR\$ 19.125.772,99.

Se refizermos os cálculos com base na UFIR diária, chegaremos praticamente ao mesmo resultado. O valor de CR\$ 16.608.000,00 corresponde no dia 10/01/1994 a 81.990,52 UFIR (CR\$ 16.608.000,00 : 202,56). Reconvertendo essa quantidade de UFIR para CR\$ em 21/01/1994 tem-se o montante de C\$ 19.119.369,00 ($81.990,52 \times \text{CR\$ } 233,19$).

Esses valores demonstram que o preço de CR\$ 19.200.000,00, constante do "Recibo Quitado de Compra e Venda", foi o efetivamente recebido, pois é público e notório que naquela época os negócios eram efetuado com correção diária, para evitar os prejuízos da inflação galopante. As alegações do recorrente e a utilização equivocada dos índices inflacionários do período não demonstram e nem comprovam que o valor recebido pela alienação do imóvel tenha sido diferente daquele consignado no recibo apresentado pelo contribuinte e informado na sua declaração de rendimentos.

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, **REJEITO** a preliminar de decadência e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

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


JOSÉ OLESKOVICZ