



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

Processo nº : 10945.004118/2003-51
Recurso nº : 136.770
Matéria : IRPF - EX.: 1998
Recorrente : MAURO KEY KAMIOKA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 13 de abril de 2005
Acórdão nº : 102-46.704

IRPF – DECADÊNCIA - O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano, por se tratar de fato gerador complexo anual, observada a Lei nº 8.134, de 1990.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO KEY KAMIOKA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Oleskovicz (Relator) e José Raimundo Tosta Santos que negam provimento. Designado o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 4 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

Recurso nº. : 136.770
Recorrente : MAURO KEY KAMIOKA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 25/04/2003 (fl. 250), auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada durante a ação fiscal (fls. 222/244), conforme abaixo discriminado:

Crédito Tributário em R\$ - Multa 225%	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	720.517,76
Juros de mora calculados até 31/03/2003	687.373,94
Multa proporcional passível de redução	1.621.164,96
Total do crédito tributário	3.029.056,66

Omissão de rendimentos – Depósitos bancários					
Fato gerador – 1997	Bco Araucária-cc 19000-7		Banco Bradesco-cc 64330-0		Total
	Proc.flis	Valor-R\$	Proc. flis.	Valor – R\$	
Janeiro		0,00	228/230	281.110,63	281.110,63
Fevereiro		0,00	230/231	136.635,26	136.635,26
Março		0,00	231/233	220.104,62	220.104,62
Abril		0,00	233/234	174.034,72	174.034,72
Maio		0,00	234/235	110.779,20	110.779,20
Junho	222	46.372,49	235/236	107.228,19	153.600,68
Julho	222/223	91.543,44	236/237	203.824,64	295.368,08
Agosto	223/224	139.275,04	237/238	139.857,32	279.132,36
Setembro	224/225	237.286,35	238/240	156.239,65	393.526,00
Outubro	225/226	196.008,33	240/241	80.442,06	276.450,39
Novembro	226/227	145.023,28	241	85.704,90	230.728,18
Dezembro	227	185.499,13	241/243	145.293,82	330.792,95
Total		1.041.008,06		1.841.255,01	2.882.263,07

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 245/247), a autoridade fiscal fundamentou o lançamento nos termos que se seguem:

“1. Em decorrência do rastreamento da movimentação financeira de pessoas vinculadas à remessa de divisas para o exterior, mediante depósitos bancários em contas de não residentes – contas intituladas CC5 – os contribuintes: Rafatur Turismo e Escursões Ltda., Balbino Duarte, Maria



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

Anizia Lopes, Lucas Cavalheiro e Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados tiveram seu sigilo bancário quebrado pelos juízes da 1ª Vara da Justiça Federal de Foz do Iguaçu – PR. A quebra de sigilo fiscal e bancário, bem como o segredo de justiça, foram estendidos à Secretaria da Receita Federal em atendimento à solicitação do Delegado de Polícia Federal que presidiu os Inquéritos Policiais nºs 186/98, 060/98, 504/98, 608/98 e 610/98, respectivamente, que tramitaram na Delegacia de Polícia Federal em Foz do Iguaçu – PR.

2. Do rastreamento mencionado no item 1, restaram as Representações Fiscais nºs 690/01 (fl. 04 a 21) e 1034/03 (fl. 22 a 91), objeto das seguintes operações, formuladas pelo Grupo Especial de Fiscalização – CC5, constituído pela Portaria COFIS nº 06/2000:

a) Cheques, cujas cópias encontram-se nas folhas 07 a 09, depositados na conta do contribuinte, acima identificado, no Bradesco S.A, Agência nº 3187-9, conta corrente nº 64.330-0;

b) Cheques emitidos por Mauro Kei Kamioka em favor das pessoas que tiveram suas contas rastreadas, num total de R\$ 452.133,00, conforme demonstrado no anexo I da Representação Fiscal nº 1034/02 (fl. 23 a 25).

3. Em 10.02.03 foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0910600 2003 00072-9 que motivou a expedição da Intimação SEFIS nº 37/03 de 25.02.03 (fl. 97), enviada mediante AR, com ciência em 27.02.03 (fl. 99) exigindo do contribuinte a comprovação com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores:

a) da origem e da natureza das operações relacionadas aos cheques depositados, descritos no item 2a;

b) justificativa e comprovação da natureza das operações e destinação dos recursos relacionados aos cheques emitidos, descritos no item 2b;

c) apresentação de extratos bancários e comprovação da origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias, de sua titularidade, durante o ano-calendário de 1997, que totaliza R\$ 4.556.034,09.

Os valores da movimentação financeira, mencionados no item c, foram obtidos com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal, pelas instituições financeiras, de acordo com o artigo 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, alterada pela Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001.

4. Considerando o não atendimento da intimação pelo contribuinte, a existência de procedimento fiscal instaurado (ciência do AR em 27.02.03) e as informações com base no dossiê do contribuinte, que indicam uma movimentação financeira – CPMF, (fls. 92 a 94), relativa ao ano-calendário de 1997 de R\$ 4.556.034,09 e os valores declarados a título de rendimentos tributáveis e rendimentos isentos constantes na DIRPF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, relativos a este mesmo período, somam R\$ 44.770,96 (fl. 95 a 96), solicitamos a Requisição de Movimentação Financeira (fls. 100 a 102) do contribuinte em epígrafe, com base no



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

disposto no inciso I, § 2º, do artigo 3º, e do inciso XI do mesmo artigo, do Decreto nº 3.724, de 10.01.2001.

5. Da análise dos extratos bancários enviados pelos Bancos (ofícios às fls. 117 e 149) listamos, de forma individualizada, as operações relacionadas aos depósitos bancários, excluindo os relativos às transferências entre contas, e intimamos o contribuinte a comprova/justificar a origem de cada depósito, constante nas relações encaminhadas em anexo à intimação SEFIS nº 86/03 de 14.04.03 (folhas 198 a 220), ciência em 16.04.03 (folha 221).

6. Considerando que até a presente data o contribuinte não atendeu às solicitações contidas nas intimações nº 37/03 (fl. 97 e 98) e 86/03 e não tendo sido apresentado pelo contribuinte documentação hábil que comprovasse a origem de cada um dos depósitos listados no anexo à intimação SEFIS nº 86/03, não logrando, desta forma, comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias e consoante ao disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96:"

"7. Assim, nos termos do artigo retrotranscrito, ficou caracterizado como omissão de rendimentos os valores creditados nas contas correntes nº 19000-7, agência Foz do Iguaçu, do Banco Araucária S.A e nº 64.330-0, agência 3187-9, do BRADESCO, intitulados como Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada e listados às folhas 222 a 243.

8. Dos depósitos bancários mencionados no item 7, consolidamos, mensalmente, o somatório das contas correntes, conforme demonstrado na planilha intitulada: Resumo dos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, na folha nº 244.

Da qualificação da multa

9. O contribuinte ao não declarar valores relativos a rendimentos auferidos através de suas atividades, consubstanciadas pelos depósitos e créditos em conta bancária, omitiu informações às autoridades fazendárias, assim como omitiu, em sua declaração de bens da DIRPF de 1998, ano-calendário de 1997 (fl. 96), a propriedade de estabelecimento comercial no Paraguai: Casa Nippon, conforme constata-se na ficha cadastral do sujeito passivo enviada pelo Banco Bradesco (fl. 118). Assim, o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduz à conclusão de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte.

10. Agravamos a aplicação da multa porque o contribuinte não somente deixou de atender às solicitações contidas nas intimações, mas não as respondeu.

Assim sendo, procedemos à lavratura do Auto de Infração para formalizar a exigência do crédito tributário, do qual utilizamos como elementos de prova os extratos bancários (fls. 120 a 144; 155 a 178) obtidos mediante a Requisição de Movimentação Financeira expedida com base no Decreto 3.724 de 10 de janeiro de 2001."

O contribuinte impugnou a exação fiscal (fls. 262/267) argüindo preliminarmente a decadência, por entender que, sendo o imposto de renda da pessoa



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

física da modalidade de lançamento por homologação, de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento decaiu em 31/12/2002, ou seja, 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, ou seja, de 31/12/1997. No mérito, alegou (fls. 266/267):

“Conforme já mencionado, a fiscalização constatou uma acentuada disparidade entre o valor das movimentações financeiras efetuadas pelo impugnante no decorrer do ano de 1997 e o conteúdo da respectiva declaração anual de rendimentos.

Essa disparidade, todavia, é justificável. Com efeito, conforme está consignado no termo de verificação fiscal que precede o auto de infração em questão, o impugnante é proprietário de um estabelecimento comercial no Paraguai, denominado Casa Nippon.

Esse estabelecimento, situado no Paraguai, ao efetuar negócios com pessoas situadas no Brasil, vale-se do impugnante e de suas contas bancárias para operacionalizar os pagamentos e os recebimentos da empresa.

Esses valores, que não fazem parte do patrimônio do impugnante, são todos posteriormente transferidos ao seu verdadeiro titular, o estabelecimento situado no Paraguai.

Isso justifica a grande quantidade de dinheiro que transita pela conta do impugnante, mas que não lhe pertence, e o CPMF que lhe é descontado. Evidentemente, os rendimentos que não são de propriedade do impugnante não podem ser por ele declarados à Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma, resta claro que a fiscalização equivocou-se ao presumir a omissão de rendimentos na declaração apresentada em 1998.

A fim de comprovar os fatos alegados na presente defesa, assim como a origem dos depósitos bancários que ensejaram o lançamento de ofício, o impugnante protesta pela posterior juntada de toda a documentação necessária.

Ressalte-se que não foi possível a produção dessa prova juntamente com a impugnação, tendo em vista que tal documentação não se encontra na posse do impugnante.

Mesmo assim, a jurisprudência tem reconhecido a possibilidade de juntada de documentos posteriormente à apresentação da impugnação, em atenção ao princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo fiscal. É que se decidiu nos acórdãos nº 107-0232, de 11.5.1993, nº 101-92819, de 15.9.1999, nº 108-05868, de 17.9.1999 e nº CSRF/03-02632, de 16.9.1997.”

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ em Curitiba/PR, mediante o Acórdão DRJ/CTA nº 3.985, de 26/06/2003 (fls.



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

274/283), por unanimidade de votos julgou procedente o lançamento, afastando a preliminar de decadência e fundamentando a decisão, o que diz respeito ao mérito, nos termos adiante transcritos:

“No caso em exame, a autoridade agiu de acordo com a legislação, ou seja, relacionou depósitos (fls. 200-244) feitos nas contas correntes do contribuinte no Bradesco S/A e no Banco Araucária S/A e o intimou (fls. 198) a comprovar a origem daqueles recursos. Como o contribuinte nada provou, a autoridade fiscal presumiu, com amparo na Lei nº 9.430/96, que os depósitos foram realizados com rendimentos omitidos e procedeu ao lançamento fiscal.

Agora, na impugnação do lançamento, o contribuinte alega que os depósitos foram realizados com recursos pertencentes à Casa Nippon, estabelecimento comercial de sua propriedade estabelecido no Paraguai. O contribuinte argumenta que a Casa Nippon se valia de suas contas bancárias para concretização de negócios com pessoas residentes no Brasil.

Basta conhecer um pouco das coisas da fronteira Brasil/Paraguai, na região de Foz do Iguaçu, para acreditar que a alegação não é descabida. Ocorre, contudo, que mera plausibilidade de que os recursos provieram do Paraguai não pode ser acolhida para afastar a autuação. Exigia-se que o contribuinte provasse que os recursos foram enviados pelo seu estabelecimento comercial no Paraguai e que depois a ele retornaram. Exigia-se, enfim, prova de que os valores que ingressaram nas contas bancárias do contribuinte pertenciam à empresa mencionada e que a ela retornaram, como foi alegado.

E nem se alegue que não há como provar hoje que os recursos vieram do Paraguai, pois, embora seja difícil, a dificuldade decorre de ato do próprio contribuinte, que deu entrada às escondidas dos recursos no território brasileiro, quando correto era fazê-lo pela via bancária, como expressamente determina a Lei nº 9.069, de 29/06/1995, verbis:”

“É bem verdade que o contribuinte não está obrigado a provar com documentação bancária o ingresso no Brasil da maioria dos depósitos nas suas contas correntes, posto que poucos são os valores maiores que R\$ 10.000,00. Este fato, entretanto, embora possa, em tese, liberar o contribuinte de responsabilidade diante do Banco Central do Brasil, em nada o beneficia no campo tributário, uma vez que o ônus de provar a origem dos recursos continua sendo seu. A meu ver, diante das rígidas regras de tributação, com destaque para a presunção legal de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, todo brasileiro devia se valer da via bancária nas suas transações financeiras com o exterior, mesmo se o montante transacionado, pela sua insignificância, permitisse o uso de outras vias menos formais, como porta-luva de carro a maleta de executivo. Isso parece ser o óbvio, pois como se poderia provar senão pela via bancária que alguém recebeu em tempo passado recurso do exterior? Ou que remeteu recurso ao exterior? Quem ousa desprezar a via bancária e opta por meios bem informais para realizar transações financeiras com o exterior tem o ônus de responder à indagação feita.



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

Note-se que é a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos, e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

Reitere-se que a caracterização da ocorrência do fato imponible do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido – ser beneficiado com um depósito bancário sem origem – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem prova de sua origem, provém de rendimentos não declarados.”

Dessa decisão o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes (fls. 290/300), reiterando a argüição preliminar de que o lançamento efetuado em 25/04/2003 (fl. 250), em face do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, estaria atingido pela decadência, por ter sido efetuado após o prazo de 5 anos contados do fato gerador, que, no caso do IRPF do ano-calendário de 1997, ocorreu em 31/12/1997 (fls. 292/298). Ou seja, após 31/12/2002, o lançamento não mais poderia ter sido efetuado em função do decurso do prazo decadencial.

No mérito diz que os depósitos bancários relacionados pela fiscalização têm suas origens justificadas nas atividades do estabelecimento comercial no Paraguai, denominado Casa Nippon, localizado próximo da divisa daquele país com o Brasil do qual o fiscalizado é sócio (fl. 298). Informa ainda o sujeito passivo que (fls. 29/300):

“Esse estabelecimento, situado no Paraguai, vende mercadorias diversas para pessoas domiciliadas no Brasil. Esses consumidores brasileiros pagam suas compras com cheques de bancos brasileiros.

Como a Casa Nippon não possui conta corrente em bancos brasileiros, os cheques recebidos são depositados nas contas do recorrente, que depois repassa os respectivos valores para a referida pessoa jurídica.

Esse repasse ocorre sob as diversas formas. O recorrente por vezes paga as despesas operacionais, ou efetua operações de câmbio para compra de dólares, que posteriormente serão utilizados no Paraguai para pagamento de importações de mercadorias.



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

Isso justifica a grande quantidade de dinheiro que transitou pela conta corrente do recorrente, mas que não lhe pertence, e a CPMF que lhe foi descontada. Evidentemente, os rendimentos que não são de propriedade do impugnante não podem ser por ele incluídos na sua declaração de rendimentos.

O requerente junta, a título exemplificativo, cópias de recibos de entrega de mercadoria emitidos pela Casa Nippon em nome de uma cliente chamada Marlúcia Torres. Junta-se também a cópia de um cheque emitido pela mesma cliente e o comprovante de que o cheque foi depositado na conta corrente do recorrente. Isso comprova que os pagamentos em cheques brasileiros transitavam pela conta do recorrente.

A fim de comprovar que o recorrente repassava o dinheiro depositado em suas contas correntes à Casa Nippon, junta-se a cópia de um recibo emitido pela empresa Visolux Painéis S.C. Lyda., em nome da Casa Nippon, referente ao pagamento de despesas com publicidade rodoviária, pagamento esse efetuado com cheque do recorrente.

O recorrente também junta as cópias de diversos outros cheques de clientes que foram depositados na sua conta corrente, dos comprovantes dos depósitos, assim como de outros recibos da Casa Nippon, referentes à venda de mercadorias.

Além disso, junta cópia de diversos outros recibos emitidos em nome da Casa Nippon, referentes a pagamento de despesas daquela pessoa jurídica, pagas com cheques do recorrente.

Essa documentação não tem o condão de comprovar a origem de todos os depósitos efetuados na conta corrente do recorrente, que não são de sua propriedade. Todavia, ela atesta a relação existente entre o recorrente e Casa Nippon, que justifica o volume da movimentação bancária constatada pela fiscalização.

É importante ressaltar que o recorrente não teve a oportunidade de comprovar em sua defesa toda essa movimentação, uma vez que lhe foi indeferida a juntada de documentos posteriormente à apresentação da impugnação.

Todavia, a jurisprudência admite, em nome do princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal, a possibilidade de produção de provas posteriormente à impugnação.

É que se decidiu nos acórdãos nº 101.92819, de 15.9.1999, e nº 101-95387, de 22.8.2001.

No caso dos autos, muito embora o acórdão recorrido não tenha reconhecido isso, a dificuldade de produção de provas é grande, pois a empresa que os possui está localizada no Paraguai.

Tal dificuldade autoriza a instrução do processo com provas em momento posterior à apresentação da impugnação, nos termos do art. 16, parágrafo 4º, letra "a", do Decreto nº 70.235, de 6.3.1972.

Assim, para que não reste qualquer dúvida de que as alegações feitas pelo recorrente são verdadeiras, requer-se que seja designada diligên-



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

cia, para que a fiscalização apure todos os fatos acima alegados de forma inequívoca, prova essa que pode ser apreciada diretamente neste Conselho de Contribuintes, nos termos do parágrafo 6º do art. 16 do Decreto acima referido.

Com mais essa prova restará claro que a fiscalização equivocou-se ao presumir a omissão de rendimentos na declaração apresentada em 1998.”

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

VOTO VENCIDO

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 operações realizadas no ano-calendário de 1997 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 operações realizadas no ano-calendário de 1997, 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 25/04/2003 (fl. 250), com ciência em 15/05/2003 (fl. 259), ou 28/04/2003 (fl. 258), como entendeu a DRJ, em qualquer hipótese, 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

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 acima citados e o sentido que literalmente o Código lhes atribui, transcreve-se a seguir os referidos dispositivos legais:

“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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (g.n.).

Das disposições expressas 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, pela sua literalidade, não comportam 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 verifica de seu título, versa sobre lançamento, ou seja, sobre 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 de ambos os dispositivos legais e a própria estrutura coerente dada ao CTN pelos seus autores, tratando dessas matérias em capítulos e seções específicas, não permite que se interprete que o art. 150, § 4º, trata de extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

Se no referido prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, 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 nos prazos previstos. Essa norma aplica-se também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita (CTN, art. 150, § 4º), como pode ocorrer, por exemplo, com o IRPF.

Nessa hipótese, os juros seriam devidos desde a data em que deveria ter sido efetuada a antecipação do pagamento. Assim, no caso da DIRPF, os juros são exigidos desde o dia seguinte ao término do prazo para entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual, 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.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que 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, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

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.

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente 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 (lançamento por homologação tácita ou expressa), o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos 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), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência estabelecida por este último dispositivo legal.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito do primeiro. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais.

A propósito do lançamento por homologação e do pagamento antecipado, consigna-se que os Tribunais, conforme parte das ementas dos acórdãos



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

abaixo transcritas, têm decidido que se houver pagamento antecipado, considera-se como “*dies a quo*” da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Por outro lado, admitem que, no caso de inexistência de pagamento, o prazo prescricional é o estabelecido pelo art. 173 do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo sendo o tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação:

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.”

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 CTN).

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 - 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 CTN). 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



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

“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.

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

“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 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 – 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 CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

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.).

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar de o art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 157, texto abaixo reproduzido, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, 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 propósito, reprisa-se que o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte e não o pagamento, não veda, pelo contrário, estabelece que a homologação tácita deve ser efetuada ainda que ocorra a falta de pagamento antecipado total ou parcial, como pode ocorrer, por exemplo, no caso do IRPF.

Corroboram o exposto de que o art. 150 do CTN não trata de decadência a impossibilidade de compatibilizá-lo com o disposto no inc. V e no parágrafo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

único do art. 149 do CTN, adiante transcritos, no que diz respeito à revisão de ofício do lançamento por homologação tácita, que seria faticamente impossível, pois, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação.

A prevalecer o entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência, forçoso seria admitir que os referidos dispositivos do art. 149 do CTN seriam inúteis ou desnecessários relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, corroborando assim que essa aparente incompatibilidade decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, quanto trata tão-somente de constituição do crédito tributário, por homologação tácita ou expressa:

*“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.).*

Para contornar esse obstáculo jurídico que emergiu com a tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o “*dies a quo*” da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN, como se o marco inicial do prazo decadencial pudesse variar conforme a modalidade de lançamento.

O instituto da decadência não comporta essa interpretação, pois não admite e nem estabelece que o “*dies a quo*” relativamente a um mesmo tributo seja, no caso de lançamento por homologação, a data do fato gerador (CTN, art. 150) e, no caso de lançamento de ofício, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado (CTN, art. 173).

Na multicitada obra, Hugo de Brito Machado, págs. 158/159, discorre sobre a revisão do lançamento por homologação, nos termos que se seguem,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

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*”:

*“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 revisitos.*

*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 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 ca-



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

so, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, não cabe a imposição de qualquer penalidade”.

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 a Fazenda Pública constituir o 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

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, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, denominada auto-notificação, que se enquadrava como medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, abaixo transcrito, 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.

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

.....
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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.

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 2º, ter estabelecido que a tributação do impos-



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

to de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Primeiro, porque a palavra “exercício” refere-se à exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar. Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir esse crédito tributário “mensal” seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Essa interpretação também 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, o imposto a pagar ou a restituir.

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 também 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

O mesmo ocorre com legislação ordinária 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, também não tem o condão de alterar as disposições do CTN (Lei Complementar) no que diz respeito ao *dies a quo* do prazo decadencial.

Assim, no caso de ganho de capital, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte e, no caso de imóveis, 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 no mês de dezembro, o lançamento, no caso de ganho de capital, pode, em tese, ser efetuado no mesmo ano-calendário da operação, iniciando-se a contagem do prazo da decadência no ano-calendário seguinte ao da operação, por ser esse o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173).

Por último, consigne-se que na hipótese do contribuinte que tenha percebido rendimentos tributáveis não informar nenhuma atividade apuratória ao Fisco (omisso), nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra “homologar” que, conforme o dicionário “Novo Aurélio” significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar:

“Homologar. [De *homólogo* + *ar²*.] V. t. d. **1. jur.** Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa. **2.** Conformar-se com. **3. Quím.** Transformar (substância) em substância homóloga [v. *homólogo* (5)], ger.com mais átomos de carbono. [Conjug: v.largar. Pres. Ind.: *homologo*, etc.; pret. Imperf. Ind.: *homologava*, ... *homologáveis*, *homologavam*. Cf. *homólogo*, e *homologáveis*, pl. de *homologável*.]” (g.n.).

Na hipótese de omissão de rendimentos, o Fisco tem 5 anos contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

(CTN, art. 173, inc. I) para exigir o crédito tributário de ofício (CTN, art. 149, inc. II e IV).

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda, 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 ao do recebimento dos rendimentos, 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, tendo em vista que esta não pode alterar uma lei complementar (CTN);

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos, pela mesma razão exposta no item anterior;

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, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

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 25/04/2003, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003.

No mérito, verifica-se que o contribuinte, alegando dificuldades de produção de provas no prazo da impugnação, apresenta junto com o recurso cópias de documentos que demonstrariam que os valores depositados nas referidas contas correntes bancárias teriam se originado de operações comerciais da empresa denominada Casa Nippon, situada no Paraguai, requerendo que sejam acatadas com base no disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (fls. 299/300)



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

A propósito desse pleito, verifica-se que o contribuinte foi intimado em 16/04/2003 – quarta-feira (fl. 221) para, no prazo de 5 (cinco) dias (fl. 198), esclarecer a origem dos recursos objetos dos depósitos bancários listados às fls. 200/220. Não tendo sido atendida a intimação nesse exíguo prazo, foi lavrado, em 25/04/2003, o auto de infração (fl. 250), abrindo-se, então, o prazo de 30 (trinta) dias para a impugnação.

Tendo em vista a quantidade de depósitos cujas origens de recurso deveriam ser comprovadas e os prazos disponibilizados ao contribuinte, bem assim o princípio da verdade material que deve informar o processo administrativo fiscal, entendo que o pedido de juntada desses documentos por ocasião do recurso enquadra-se na hipótese prevista no art. 16, § 4º, letra “a”, do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, conforme requerido pelo recorrente (fls. 299/300)

“Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;”

Das cópias dos documentos apresentados pode-se, por amostragem, constatar nos cheques do recorrente (ao portador) e nas duplicatas, faturas e recibos de pagamento de despesas da Casa Nippon (fls. 302/334) abaixo relacionados, coincidência de datas e valores que apontam para a possibilidade de as referidas despesas terem sido pagas com recursos de contas correntes do recorrente na Caixa Econômica Federal, Banco Real e Bradesco:

Cheques – R\$					Recibos/Duplic/fatura/etc - R\$		
Inst. Fin.	Data	Nº	Valor	Proc-fls.	Data	Valor	Proc. fls.
CEF	06/03/97	000161	500,00	310	04/06/97	500,00	310
CEF	11/03/97	000163	1.200,00	311	07/03/97	1.200,00	311
CEF	17/01/97	000090	500,00	317	15/01/97	500,00	317
Real	15/01/97	010028	358,00	316	15/01/97	358,00	316
Real	01/08/97	010162	400,00	327	21/07/97	400,00	327
Real	30/07/97	010159	378,68	331	30/07/97	378,68	331
Real	10/01/97	010025	294,00	319	25/12/96	294,00	319
Bradesco	16/07/97	000456	340,00	323	16/07/97	340,00	324
Bradesco	25/08/97	000226	400,00	330	08/08/97	400,00	330



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

Nas folhas 335/398, 427/505 e 510/531 constam cópias de controles de vendas a varejo da Casa Nippon e nas fls. 399/426 e 506/509 cópias de pedidos de mercadorias e alguns tickets de registro de vendas da referida empresa.

A partir das fls. 532 encontram-se cópias de cheques, a maioria nominais ao recorrente, emitidos por correntistas de diversas localidades do território nacional, em valores que, segundo o fiscalizado, demonstrariam se tratar de compras efetuadas na Casa Nippon no Paraguai por clientes das referidas localidades que estiveram em Foz do Iguaçu. A seguir, relaciona-se alguns desses cheques para melhor visualização do alegado:

Banco	Localidade	Cheque			
		Data	Número	Valor	Proc. fls.
Banestado	Curitiba-PR	03/08/97	241487	159,00	533
Real	Brasília-DF	02/08/97	523647	98,00	535
BRB	Gama-DF	30/07/97	000078	300,00	535
Bradesco	Porto Alegre-RS	03/09/97	000039	239,00	536
Unibanco	Brasília-DF	06/09/97	300329	267,00	540
Unibanco	São José do Rio Preto-SP	30/08/97	300207	356,00	540
América do Sul	São Paulo-SP	20/08/97	001229	1.559,50	541
Bradesco	Ponte Nova-MG	03/07/97	000009	96,00	542
Bradesco	Salvador-BA	26/07/97	000819	152,00	544
Real	Goiânia-GO	30/08/97	410081	451,00	544
Banco do Brasil	São Paulo-SP	30/08/97	000014	375,00	544
Itau	Uberaba-MG	16/08/97	929997	291,00	546
Unibanco	Itaquaquecetuba-SP	28/07/97	000933	332,00	547
Unibanco	Niterói-RJ	02/07/97	100012	300,00	547
Bradesco	São Sebastião Paraíso-MG	04/05/97	000908	46,00	549
Itaú	Rio de Janeiro-RJ	29/04/97	432298	292,70	550
CEF	Caeté-MG	02/06/97	000055	884,00	557
Itau	Itajaí-SC	25/05/97	689525	220,00	558
Banco do Brasil	Jaú-SP	02/09/97	000108	207,00	575
Bamerindus	Lagoas-MG	31/08/97	579307	531,00	577
Noroeste	Londrina-PR	11/08/97	000020	444,00	579
CEF	Senhor do Bomfim-BA	07/08/97	000227	137,00	591
Bamerindus	Sete Lagoas-MG	27/08/97	579303	296,00	594

O recorrente, objetivando ainda demonstrar que os depósitos relacionados pela fiscalização teriam origem em valores decorrentes de vendas da Casa Nippon, junta comprovantes de depósitos bancários de cheques de origem semelhantes aos acima listados, cujos valores correspondem aos relacionados pela fiscalização como depósitos de origem não comprovada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

A seguir relaciona-se alguns desses comprovantes de depósitos bancários e os respectivos cheques neles utilizados, cujos montantes dos depósitos de cada comprovante coincidem em data e valor com depósitos listados pela fiscalização como de origem não comprovada:

Bradesco – Conta 64330-0

Cheques				Comprovante de Depósito Bancário			Relação de Depósitos Bancários não Comprovados		
Ban co	Nº	Valor	Proc. fls.	Data	Valor	Proc. fl.	Data	Valor	Proc. fl.
237	000099	1.411,67	610	24/03/97	1.411,67	610	24/03/97	1.411,67	232
215	000317	386,00	611	21/03/97	386,00	611	21/03/97	386,00	232
341	930496	456,50	613						
347	369933	518,00	613						
027	066907	457,30	613						
104	001264	641,00	613	21/03/97	2.072,80	612	21/03/97	2.072,80	232
237	000031	816,00	616						
008	759888	870,80	616	20/03/97	2.404,80	614	20/03/97	2.404,80	232
237	000172	758,00	620						
353	780331	528,40	620						
230	788233	4.157,00	620						
353	474029	10.786,50	620						
399	229020	1.739,92	619						
237	000099	1.411,67	619	19/03/97	19.639,49	618	19/03/97	19.639,49	232
275	010032	350,00	621	17/03/97	350,00	621	17/03/97	350,00	232
230	493838	1.672,80	632	21/03/97	1.672,80	632	21/03/97	1.672,80	232
409	300317	305,00	639						
001	000062	60,00	639						
027	002932	200,00	639	21/03/97	565,00	639	21/03/97	565,00	232
341	023412	250,00	636						
341	260272	30,00	634						
341	023411	117,00	635						
341	730847	101,50	635						
399	493093	60,00	635						
001	420567	158,00	635						
399	365689	38,00	636						
341	309512	31,00	636						
038	588682	81,00	636	21/03/97	866,50	634	21/03/97	866,50	232
341	563672	963,00	637						
275	010238	257,85	637	24/03/97	1.220,85	637	24/03/97	1.220,85	232
008	487265	946,00	639						
353	714270	104,40	639						
341	748864	173,50	639						
409	710515	148,00	639						



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

001	711303	82,00	640						
341	506075	43,30	640						
237	001431	31,60	641						
001	839316	55,50	641						
001	219073	204,00	641						
341	103042	154,00	641	28/02/97	1.942,30	640	28/02/97	1.942,30	231
104	000127	676,00	651	06/01/97	676,00	651	06/01/97	676,00	228
424	000146	710,40	706						
424	000147	332,50	706	30/12/97	1.042,90	706	30/12/97	1.042,90	243
341	304330	5.492,40	767	25/04/97	5.492,40	767	25/04/97	5.492,40	234
341	500176	813,60	769	11/04/97	813,60	769	11/04/97	813,60	233
151	001756	1.331,60	879	20/08/97	1.331,60	879	20/08/97	1.331,60	238

O depósito no Bradesco de R\$ 5.000,00, em 14/11/97 (fl. 241) é resultante de transferência de R\$ 3.000,00 da Caixa Econômica Federal, cheque nº 613896 (fl. 732) e de R\$ 2.000,00 do Banco Real, cheque nº 010248 (fl. 732), conforme o respectivo comprovante de depósito bancário (fl. 732).

Relativamente ao Banco Araucária o recorrente apresentou cópias de cheques e de comprovantes de depósitos bancários em conta corrente de sua titularidade na referida instituição financeira de nº 50006-5 (fls. 716/723), diferente, portanto, da conta de que trata o auto de infração, cujo número é 19000-7.

O recorrente apresenta também cópias de cheques do Bradesco da conta nº 64330-0, por ele emitidos para aquisição de moeda estrangeira (dólar). A seguir relaciona-se as datas e valores de algumas dessas aquisições:

Valor	Data	Proc. fls.	Doc. nº
10.000,00	01/04/97	804	029651
6.000,00	03/04/97	805	029544
33.900,00	05/04/97	806	089124
25.000,00	17/04/97	808	087656
14.000,00	04/04/97	810	089012
7.500,00	28/04/97	811	048321
30.000,00	30/04/97	812	088505
20.000,00	10/07/97	815	030852
30.000,00	12/05/97	816	048420
21.999,00	16/05/97	818	023992
24.800,00	23/05/97	820	033872
2.268,00	04/06/97	822	088352
11.000,00	04/06/97	823	088362
28.000,00	09/06/97	824	088240
2.240,00	09/06/97	825	088244



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

32.000,00	09/06/97	826	088241
11.562,00	06/06/97	827	088208
8.000,00	13/06/97	828	077052
3.178,00	20/06/97	829	030134
26.000,00	27/06/97	830	032643
50.715,00	22/10/97	831	076495
17.000,00	26/03/97	835	029782
31.707,00	31/03/97	836	029741
28.000,00	17/02/97	837	025377
14.000,00	04/02/97	838	026759
5.000,00	21/02/97	839	025305
5.000,00	28/02/97	840	025756
5.450,00	18/02/97	841	025182
10.000,00	28/02/97	842	025752
28.500,00	14/02/97	843	025105
2.595,00	20/02/97	844	026699
11.600,00	30/12/97	845	028149
5.800,00	22/12/97	846	081751
13.000,00	18/12/97	847	071171
5.775,00	11/12/97	848	029341
75.000,00	01/12/97	849	070398
10.000,00	05/03/97	851	025545
5.000,00	05/03/97	852	025546
12.000,00	07/03/97	853	025603
20.000,00	11/03/97	854	025904
7.800,00	03/03/97	855	075788
2.830,00	14/11/97	856	073445
2.000,00	04/11/97	857	023151
60.000,00	21/09/97	858	035272
65.000,00	01/09/97	859	035271
15.000,00	09/09/97	860	038404
10.000,00	05/09/97	862	172160
20.900,00	30/09/97	864	033556
25.300,00	24/09/97	865	075733

A Lei nº 9.069, de 29/06/1995, art. 65, abaixo transcrito, sem se referir aos aspectos tributários da questão, estabelece que o ingresso e saída do País de moeda nacional e estrangeira serão processados exclusivamente através de transferência bancária, exceto o porte, em espécie, de até o equivalente a R\$ 10.000,00, bem assim que a não-observância dessa norma, além das sanções penais, implica, após o devido processo legal, na perda do valor excedente em favor do Tesouro Nacional:

"Art. 65. O ingresso no País e a saída do País, de moeda nacional e estrangeira serão processados exclusivamente através de transferência



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

bancária, cabendo ao estabelecimento bancário a perfeita identificação do cliente ou do beneficiário.

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo o porte, em espécie, dos valores:

I - quando em moeda nacional, até R\$ 10.000,00 (dez mil reais);

II - quando em moeda estrangeira, o equivalente a R\$ 10.000,00 (dez mil reais);

III - quando comprovada a sua entrada no País ou sua saída do País na forma prevista na regulamentação pertinente.”

§ 2º O Conselho Monetário Nacional, segundo diretrizes do Presidente da República, regulamentará o disposto neste artigo, dispondo, inclusive, sobre os limites e as condições de ingresso no País e saída do País da moeda nacional.

§ 3º A não observância do contido neste artigo, além das sanções penais previstas na legislação específica, e após o devido processo legal, acarretará a perda do valor excedente dos limites referidos no § 1º deste artigo, em favor do Tesouro Nacional.

A documentação apresentada, como se constata, indica a possibilidade de que a origem dos depósitos bancários listados como não comprovados pela fiscalização tenham se originado de recursos decorrentes de operações comerciais da empresa Casa Nippon, no Paraguai, da qual o fiscalizado é sócio.

Contudo, como não foi possível ao contribuinte entregar esses documentos durante a ação fiscal, bem assim por tratar-se de uma amostragem significativa, entendo necessário, inclusive em face das peculiaridades do comércio na região de Foz de Iguaçu, entendo necessário converter o julgamento em diligência, para que a autoridade local possa apreciar os documentos apresentados, realizar as perícias e diligências porventura consideradas convenientes ou necessárias e emitir parecer fundamentado e conclusivo sobre todos os depósitos relacionados como de origem não comprovada, separando, se for o caso, os que tiverem e os que não tiverem a origem considerada como comprovada. Após essas providências, abrir prazo para o contribuinte se manifestar sobre as conclusões (Lei nº 9.784/99, art. 44). Encerrado o prazo, retornar o processo ao Conselho de Contribuintes para julgamento.

Em face do exposto VOTO por converter o julgamento em DILIGÊNCIA para exame pela autoridade local da documentação apresentada pelo re-



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº. : 102-46.704

corrente e, se for o caso, realização das perícias e diligências consideradas necessárias com vistas à elaboração, diante da documentação apresentada, de parecer conclusivo sobre os depósitos bancários considerados como de origem comprovada e não comprovada.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.

JOSÉ OLESKOVICZ



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

Processo nº : 10945.004118/2003-51
Acórdão nº : 102-46.704

Recurso nº : 136.770
Recorrente : MAURO KEY KAMIOKA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Redator designado

1. O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

“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”.

[...]

Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando 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”.

2 - O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

3 - O fato gerador do imposto de renda é complexo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN. A omissão



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

Processo nº. : 10945.004118/2003-51

Acórdão nº. : 102-46.704

de rendimentos apurada no procedimento fiscal, assim, deve ser imputada à data da ocorrência do fato gerador, na forma do disposto no art. 144 do CTN.

4 – Ocorre que o auto de infração somente foi lavrado em 25/04/2003 (fls. 250), quando já teria ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário sobre os rendimentos recebidos no ano-calendário de 1997. Assim, entendo que, à época do lançamento, já havia decaído o direito da Fazenda à constituição do crédito tributário.

5 – Sobre a matéria, corroborando com o entendimento exposto, trago à colação o seguinte julgado desse Conselho de Contribuintes:

“IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.(...) Número do Recurso: 137582 Câmara: QUARTA CÂMARA número do Processo: 10930.000905/2001-21 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: WALTER OKANO Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR Data da Sessão: 02/12/2004 01:00:00 Relator: José Pereira do Nascimento Decisão: Acórdão 104-20361”.

6 - Isto posto, VOTO por DAR PROVIMENTO ao recurso, por reconhecer a ocorrência, à época da lavratura do Auto de Infração, da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO