



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Recurso nº : 135.247
Matéria : IRPF - EX: 1991
Recorrente : HERBERT AFONSO REICHEL
Recorrida : 2ª TURMA /DRJ CAMPO GRANDE/MS
Sessão de : 13 de agosto de 2004
Acórdão nº : 102-46.461

DECADÊNCIA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo a rendimentos omitidos pela pessoa física, inclusive na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – DOAÇÃO – Para que a doação seja considerada como rendimento isento ou não-tributável para justificar acréscimo patrimonial a descoberto deve ser comprovada com documentação hábil e idônea, não sendo suficiente apenas a declaração do donatário de que havia recebido de seu genitor.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HERBERT AFONSO REICHEL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos na preliminar os Conselheiros Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz (Relator), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ezio Giobatta Bernardinis. Designado o Conselheiro José Oleskovicz para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2005

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



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

Recurso nº : 135.247
Recorrente : Herbert Afonso Reichel

RELATÓRIO

HERBERT AFONSO REICHEL, inscrito no CPF sob o nº 098.629.038-64 teve lavrado em seu desfavor, em **14/02/1996**, Auto de Infração de fls. 01/12 sob o argumento de que os valores declarados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – **ano exercício 1991, ano base 1990** – como rendimentos isentos e não tributáveis, e correspondentes da Cr\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil cruzeiros) arrolados como “*doação de meu pai*”, não possuíam contrapartida na Declaração de seu progenitor, Sr. Wolfgang Reichel.

A Fiscalização entendeu que, inexistindo comprovação que ateste a origem e a efetiva tramitação do valor acima mencionado, encontra-se caracterizado como variação patrimonial a descoberto do montante relativo a Cr\$ 2.997.506,63 (dois milhões, novecentos e noventa e sete mil, quinhentos e seis cruzeiros e sessenta e três centavos), que propiciou o aumento de participação societária da firma individual Herbert Afonso Reichel, inscrita no CNPJ sob o nº 57.358.723/0001-84.

Instruindo o processo, foi anexado o Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 13/16), bem como o termo de ciência de lavratura do Auto de Infração (fl. 17) e o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 18), ambos com a ciência efetivada em 29/02/1996.

À fl. 19, foi formalizado despacho determinando o prosseguimento do feito mediante encaminhamento do processo à SASAR para concretização das formalidades de praxe.



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

Instado a se manifestar, o Recorrente aviou Impugnação (fl. 20) em 01/04/1996, acompanhado dos documentos de fls. 21/33, consistentes na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física relativa ao ano exercício 1991 e ano base 1990, bem como cópia do Auto de Infração lavrado.

Às fls. 34/37 foi anexado relatório de conferência de bens e rendimentos tributáveis relativo ao Sr. Wolfgang Reichel.

À fl. 38 foi formalizado despacho determinando o encaminhamento do feito para a DRJ de julgamento de Campinas para análise da impugnação apresentada, que direcionou o feito à Delegacia de Campo Grande, conforme despacho de fls. 39.

Analisando o feito, a i. Delegacia de Julgamento lavrou o acórdão de fls. 40/44, declarando o lançamento procedente em parte e confeccionando ementa nas seguintes letras:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

Exercício: 1991

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A falta de comprovação suficiente da origem dos recursos utilizados no período justifica a manutenção da tributação sobre os rendimentos omitidos comprovados por esses gastos.

CARNÉ-LEÃO.

Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13/05/1997, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/1996, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício e de juros de mora.

JUROS COM BASE NA TRD.

Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/1991 a 29/07/1991, remanescendo juros



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

*moratórios à razão de 1% ao mês-calendário ou fração nesse período.
Lançamento Procedente em Parte”.*

Intimado em 19/02/2003 (fls. 45/47), e tendo apresentado solicitação de cópia de documentos em 26/02/2003, cujo pedido encontra-se formalizado às fls. 48 e instruído com os documentos de identidade e CPF de fl. 49, e tendo sido instruído o processo com informações básicas (fl. 51), o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 52/54) em 21/03/2003.

Sustenta, em sede de preliminar, a ocorrência de decadência do direito de constituir o crédito tributário, pelo simples fato de que o fato gerador da obrigação se deu no ano-base de 1990, exercício 1991.

No mérito, alude que a suposta infração se deveu em virtude de esquecimento do seu genitor em efetuar o lançamento em sua declaração, dos valores doados no referido ano base. Sustenta ainda que o genitor sempre fez doações a seu filho, não havendo, por isto, base jurídica para imposição da penalidade ora questionada.

O Recorrente juntou os documentos de fls. 55/58, referentes à Declaração anual de ajuste do ano exercício 2003, ano base de 2002, e documentos de fls. 59/61.

Intimado (fl. 62) para juntada do Termo de Arrolamento, conforme determina a IN 264/2002 (ciência em 31/03/2003, fl. 63), o Recorrente apresentou relação de bens e direitos (fls. 64/65), tornando possível a análise do presente feito.

Instruído o processo (fls. 66/67), foi encaminhado o presente feito a esse egrégio Conselho de Contribuinte para julgamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

VOTO VENCIDO

Conselheiro GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ, Relator.

O recurso preenche as formalidades legais, razão por que dele conheço.

Preliminarmente, o Recorrente suscita a decadência do direito à constituição do crédito tributário, haja vista que *“o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade, ou seja, tendo como ano base 1990, o exercício seguinte seria o primeiro dia de janeiro de 1991, e como já foi dito o lançamento ocorreu com a lavratura do auto de infração datado de fevereiro de 1996”*.

Incumbindo ao contribuinte do Imposto de Renda apresentar ao Fisco os dados necessários à constituição do crédito tributário, realiza-se o lançamento por homologação, oportunamente realizada pelo agente ativo da obrigação tributária.

Nos termos do tão conhecido artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*

Tendo o Auto de Infração sido lavrado em **29/02/1996** (Termo de Intimação Fiscal lavrado em **14/02/1996**), versado sobre fato gerador ocorrido em **31/12/1990**, e considerando tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, operou-se decadência do direito de constituição do crédito quanto ao



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

período anterior ao mês de **31/12/1995**, nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do C.T.N..

Neste sentido, constam diversas decisões desta Casa, dentre as quais *"IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - O critério de apuração do tributo é que define a modalidade do lançamento. Por ser o IRPF tributo cuja a legislação atribui ao sujeito passivo, o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação em observância ao requerido no § 4º do Art. 150 da Lei nº 5.172, de 25/10/96."* (Recurso nº 128.677, Processo nº 13858.000465/99-44, Acórdão nº 102-45564, Rel. César Benedito Santa Rita Pitanga, 2ª Câmara do 1º Conselho).

Acato a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, o lançamento tributário decorreu de acréscimo patrimonial a descoberto, notadamente decorrente de suposta doação perpetrada pelo pai do Recorrente.

Não se desincumbiu o Recorrente de demonstrar a efetiva transferência da quantia, nem mesmo se seu pai registrou tal doação em sua declaração.

Ora, infelizmente não se pode exigir que o Julgador proveja pleitos desacompanhados de documentos que porventura possam consubstanciá-los.

Para sustir sua pretensão, o Recorrente limita-se a aduzir que *"por um esquecimento de seu genitor não pode vir a ser obrigado a pagar um crédito que considera indevido, já que a doação constou de sua declaração, e que conforme se*



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

Processo nº : 13884.000258/96-10

Acórdão nº : 102-46.461

verifica da declaração de imposto de renda de seu pai, o mesmo sempre fez doação para seu filho, para que assim, este ficasse quita com o Fisco."

Malgrado a assertiva do Recorrente, não constam dos autos quaisquer cópias nem mesmo de declarações de seu genitor, que, eventualmente, poderia carrear maiores indícios de efetividade da operação.

Ora, nos termos da Lei nº 7.713/98, o acréscimo patrimonial verificado na declaração de rendimentos deverá ser comprovado pelo Contribuinte instado para tanto. Na omissão, considera-se, presumidamente, acréscimo patrimonial sem origem comprovada, isto é, acréscimo patrimonial a descoberto.

In casu, facultou-se ao contribuinte documentalmente provar, da maneira que melhor que conviesse, a efetiva transferência do numerário do patrimônio de seu pai para o seu, o que não lançou mão o Recorrente.

Com efeito, e diante dos fatos narrados nos presentes autos, não há que se falar em presunção de veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, posto que, possibilitado a comprovação das referidas informações, por meio de documentação inidônea, esta não foi observada pela Recorrente, em nenhuma fase do processo.

Portanto, e analisando-se o presente recurso em todos os seus ângulos, entendo como corretas as conclusões postas pelo julgador *a quo*, visto que em momento algum o Recorrente efetivamente comprovou, por meio de documentos idôneos, a fonte das receitas utilizadas para acréscimo de seu patrimônio.



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

Processo nº : 13884.000258/96-10

Acórdão nº : 102-46.461

Por fim, merecem estampa decisões proferidas por este Conselho de Contribuintes, que reclamam um mínimo de formalidade das operações de doação, inclusive entre aquelas praticas entre pai e filho.

*“IRPF - DOAÇÃO - Do ponto de vista fiscal para que a doação seja efetiva e não tributável, deverá obedecer as características e condições estabelecidas nos artigos 1165 e seguintes do Código Civil. **O contrato de doação, desde que efetuado com total observância dos comandos legais pertinentes, é ato jurídico perfeito e acabado, gerando efeitos patrimoniais para o doador e donatário. Recurso provido.**”* (Recurso nº 013719, Processo nº 10945.002507/96-34, Sessão de 15/07/98, Relator Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos, Acórdão nº 102-43161, 1º Conselho, 2ª Câmara, por unanimidade – grifos nossos).

*“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EX.: 1992 - No cálculo do acréscimo patrimonial, deve ser considerado como origem em cada mês, o eventual saldo disponível apurado no mês anterior. Os valores declarados como recebidos a título de doação quando comprovados só podem ser alterados mediante outros documentos que comprovem os erros alegados no primeiro documento. **A simples apresentação de declaração do doador discriminando a forma da doação ocorrida em exercícios anteriores, sem identificar os valores pagos e sem comprovar a efetiva transferência, não é suficiente para comprovar que a doação foi efetuada em parcelas. Recurso negado.**”* (Recurso nº 014587, Processo nº 10380.003712/96-12, Sessão de 14/10/98, Relator José Clóvis Alves, Acórdão nº 106-10472, 1º Conselho, 6ª Câmara, por unanimidade – grifos nossos).

*“PROVA - Simples recibos firmados por doador e donatária não fazem prova da efetividade da doação. **A comprovação da entrada de recursos externos é feita com o cumprimento das normas do Banco Central. Recurso parcialmente provido.**”* (Recurso nº 119120, Processo nº 10920.000428/97-21, Sessão de 07/12/99, Relator José Clóvis Alves, Acórdão nº 102-44014, 1º Conselho, 2ª Câmara, por unanimidade – grifos nossos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.000258/96-10

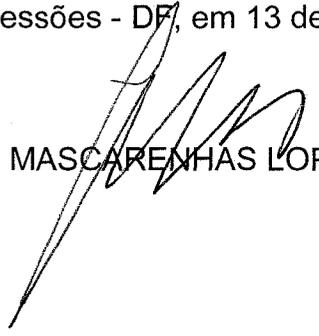
Acórdão nº : 102-46.461

"(...) IRPF - DOAÇÃO DE NUMERÁRIO - PAI PARA FILHO - Se os rendimentos e os bens do doador tem origem justificada e se trata de doação de pai para filho, quase sempre feito de maneira informal em se tratando de dinheiro, e se o valor doado está consignado na declaração de rendimentos do doador e do donatário, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como fonte de origens do donatário e como fonte de aplicações do doador. (...)"
(Recurso nº 116538, Processo nº 14052.002527/94-68, Sessão de 02/06/68, Relator Nelson Mallmann, Acórdão nº 104-16329, 1º Conselho, 4ª Câmara – grifos nossos).

No caso em testilha, nada há, além de argumentos, que aponte para a efetividade das operações de doação em favor da Recorrente, razão pela qual se nega provimento ao apelo.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2004.


GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Redator designado.

Recebido o presente processo para redigir o voto vencedor relativo à preliminar de decadência que, por maioria de votos, foi rejeitada pelo colegiado, tendo sido vencido o relator. No mérito, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso.

No tocante à preliminar, verifica-se que contra o contribuinte foi lavrado, em 29/02/1996, auto de infração para exigir o crédito tributário relativo ao IRPF do exercício de 1991, ano-calendário de 1990 (fl. 17), cujo fato gerador ocorre em 31/12/1990.

Em face dessas datas, o recorrente levanta a preliminar de decadência, com base no § 4º, do art. 150, do CTN.

A preliminar deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência, como se verá é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, 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 (inc. I).

Assim, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1990, cujo fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1990, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1992.



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1992. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta última data, ou seja, em 31/12/1996. Tendo o auto de infração sido lavrado 29/02/1996, não está atingido pela decadência.

Para visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses 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 o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (g.n.).*

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corroboram essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário; que versa, como se deflui de seu título, 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; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções



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

Processo nº : 13884.000258/96-10

Acórdão nº : 102-46.461

específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre 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.

Se nesse 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 é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

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



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

Processo nº : 13884.000258/96-10

Acórdão nº : 102-46.461

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

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 prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, 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, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

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. 



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

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, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo 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, existem decisões admitindo que, no caso de inexistência de pagamento, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do 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.

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, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, 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.

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, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

O Conselho de Contribuintes já decidiu também, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza do lançamento:

"(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo." (Ac 108-06992 e 108-06907).



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

Processo nº : 13884.000258/96-10

Acórdão nº : 102-46.461

“ (...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.” (Ac 101-92642).

(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trata de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, que é a data do fato gerador (CTN, art. 150), para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza do lançamento, que continua sendo por homologação.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

O entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência implica na possibilidade exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, conforme dispõem o inc. V e o parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam o lançamento por homologação tácita. Assim sendo, a interpretação do retrocitado art. 150 deve, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, ser literal. Literalmente interpretado o art. 150 do CTN não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corroborar essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa aparente incompatibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

Para contornar esse obstáculo jurídico, 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. Tal entendimento não prospera, pois, à semelhança do que ocorre na hipótese de falta de pagamento, a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, sempre será por homologação, cuja decadência, se acatada a mencionada interpretação do art. 150 do CTN, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, não poderia ser iniciada a revisão, inviabilizando o referido lançamento de ofício, com o qual se pretende alterar a data de início do prazo decadencial.

Esclareça-se ainda 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, 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



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

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."

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

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

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, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se á 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*



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

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 seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

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 na Constituição Federal, que não admite que uma lei ordinária 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 legislação ordinária que trata da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva.

Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte e, especificamente 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, que, com exceção das operações realizadas no mês de dezembro, pode ser efetuado no mesmo ano da operação.

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

própria palavra “homologar” que, segundo 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* + *ar*².] V. t. d. **1. jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa. 2. Conformar-se com. 3. Quim. 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.).

Essa hipótese de omissão, entretanto, é irrelevante para fins de contagem do prazo decadencial, que será sempre de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I).

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 ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF;

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável;

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; 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).



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

Processo nº : 13884.000258/96-10
Acórdão nº : 102-46.461

Em face do exposto, REJEITO a preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1991, ano-calendário de 1990, efetuado em 29/02/1996, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/1996, tendo em vista que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1992.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2004.


JOSÉ OLESKOVICZ