



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Recurso nº. : 131.111  
Matéria : IRPF - EXS.: 1995 a 2000  
Recorrente : EDUARDO ALONSO DE OLIVEIRA  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 2004  
Acórdão nº. : 102-46.341

**IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação tácita, está extinto o direito a Fazenda promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação.

**NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA** - O prazo para o exercício do direito de formalizar o crédito tributário que deixou de ser recolhido, antes sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, na forma dos artigos 149, V e 173, I do CTN.

**NORMAS PROCESSUAIS - PERÍCIA** - O pedido de perícia deve conter os requisitos legais estabelecidos no artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, enquanto a decisão relativa à sua imprescindibilidade processual é direito adstrito à autoridade julgadora, na forma do artigo 18 desse ato.

**IRPF - EXS. 1998 a 2000 - DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - Ineficaz a retificação da declaração de ajuste anual durante o procedimento de verificação fiscal do tributo, no exercício de referência, considerando que os dados modificadores da situação financeira ou patrimonial constituem objeto do trabalho em execução. A denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, observadas as demais condições exigidas para o seu exercício, aplica-se às infrações tributárias nas quais presente o elemento volitivo e, conseqüentemente, subsumidas, também, às sanções do Direito Penal.

**IRPF - EXS. 1999, 2000 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA** - Presume-se a existência de rendimentos tributáveis, em igual valor ao acréscimo patrimonial não justificado pelo sujeito passivo, de acordo com o artigo 3.º, § 1.º, da lei n.º 7713/88.

*mf*

*[Assinatura]*



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

IRPF – EX. 1999 - DEDUÇÕES - PENSÃO JUDICIAL - Somente constitui dedução, a título de pensão judicial, a quantia fixada e efetivamente paga ao beneficiário indicado na correspondente sentença.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDUARDO ALONSO DE OLIVEIRA.

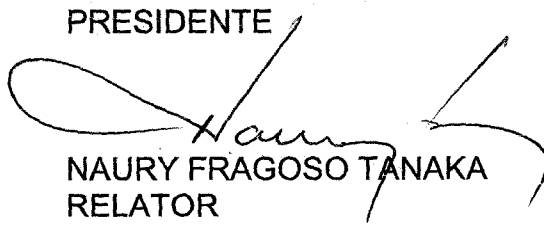
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência para o ganho de capital. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), José Oleskovicz e José Raimundo Tosta Santos. Designada a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho para redigir o voto vencedor desta preliminar. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência em relação aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Sandro Machado dos Reis (Suplente Convocado), Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho que provinham parcialmente para considerar os saldos de recurso ao final de cada exercício., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2004

Ausente, justificadamente, o Conselheiro EZIO GIOBATTA BERNARDINIS.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341  
Recurso nº. : 131.111  
Recorrente : EDUARDO ALONSO DE OLIVEIRA

**RELATÓRIO**

Em decorrência de auditoria fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 0910200 2000 00123 7, datado de 31 março de 2000, firmado pelo Chefe de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Londrina foi lavrado contra o recorrente o Auto de Infração de fls. 269 a 274, datado de 07 de dezembro de 2000 (entregue ao autuado por via postal em 13 de dezembro de 2000 – fls. 275), que formalizou o crédito tributário em montante de R\$78.263,99 (setenta e oito mil, duzentos e sessenta e três reais e noventa e nove centavos).

Referida exigência decorreu das seguintes infrações:

- (a) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, no ano-calendário de 1.994, em valor de R\$21.215,10, em 1995, R\$ 8.240,00 e em 1996, R\$ 9.252,80;
- (b) omissão de rendimentos de fontes diversas e desconhecidas, caracterizado por presunção legal de renda com suporte em variação patrimonial a descoberto, nos meses de janeiro do ano-calendário de 1998, R\$ 16.350,45, dezembro, de 1998, R\$ 4.590,47; e no ano-calendário de 1.999, nos meses de janeiro, R\$ 3.821,87, fevereiro, R\$ 1.946,81, março, R\$ 15.744,80, e abril, R\$ 36.571,97; fls. 244 a 257;
- (c) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, no mês de março do ano-calendário de 1995, em valor de R\$



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

28.992,64, conforme item 4 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal;

(d) glosa de dedução por pensão judicial, ano-calendário de 1998, em valor de R\$ 11.357,26, conforme informado na letra "c" do item 5 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal;

(e) falta da antecipação do imposto correspondente aos rendimentos percebidos;

(f) atraso na entrega das declarações de ajuste anual referentes aos exercícios de 1996 e 1997.

As infrações apuradas pela Autoridade Fiscal tiveram fundamentação legal como segue: aquelas do **item (a)** os artigos 1º a 3º e §§ da Lei n.º 7.713, de 1988; 1º a 3º, da Lei n.º 8.134, de 1990; 4º e 5º, parágrafo único da Lei n.º 8.383, de 1991; 7º e 8º da Lei n.º 8.891, de 1995; e 3º e 11 da Lei n.º 9.250, de 1995; do **item (b)** os artigos 1º a 3º e §§ da Lei n.º 7.713/88; 1º e 2º da lei n.º 8134/90; 21, da Lei n.º 9.532/97, 3º e 11 da Lei n.º 9.250/95 e Art. 55, inciso XIII, e parágrafo único do RIR/99; do **item (c)**, os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713/88, 1.º e 2.º da lei n.º 8134/90 e 7.º e 21 da lei n.º 8981/95; do **item (d)**, os artigos 11, § 3º do Decreto-lei n.º 5.844/43 e Art. 8º, inciso II, alínea "f" da Lei n.º 9.250/95; do **item (e)**, os artigos 8º da Lei n.º 7.713/88 e 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430/96, e por último, do **item (f)**, os artigos 88, inciso I, § 1º, alínea "a" da Lei n.º 8.981/95 c/c 27 da Lei n.º 9.532/97.

Foi aplicada a multa prevista no artigo 44, I, da lei n.º 9430, de 1996, para as infrações tipificadas como omissão de rendimentos, e, ainda, a multa isolada, prevista no artigo 44, §1.º desse ato legal, para a falta de antecipação do



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

tributo, e a multa pelo atraso na entrega das declarações de ajuste anual, com suporte nos artigos citados no item (f).

O contribuinte contestou parcialmente a exigência tributária em 12 de janeiro de 2001, interpondo impugnação junto ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, fls. 279/300, trazendo, em síntese, as justificativas a seguir expostas.

Em preliminar, a nulidade do feito por ter sido incluído no demonstrativo de evolução patrimonial o imóvel pertencente à Elaine de Oliveira Souza e Elaine de Oliveira Silva, e no RI em nome de Santa Alice Empreendimentos Imobiliários Ltda; pois, sendo um ato administrativo na forma do art. 142, do CTN, não haveria como convalidá-lo por conter vício insanável, bem assim, vedada a manutenção parcial, ou seja, inexistente em nosso sistema forma de agasalhar um ato administrativo "meio certo" e "meio errado".

Afirmou que o auto de infração assim colocado não atende a plenitude das disposições contidas nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/92, em especial, as disposições contidas nos incisos III e IV do art. 10, pois, não há como sustentar a existência de adequada descrição fática e, tampouco, estabelecer uma conciliação entre esta e a tipificação legal.

Pleiteou a ineficácia das exigências pertinentes às infrações verificadas nos anos-calendário de 1994 e 1995, tipificadas pela omissão dos rendimentos do trabalho assalariado com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e de ganhos de capital (março/1995), com suporte na extinção da relação jurídica tributária dada pela decadência na forma do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Requeru a validade das retificações das declarações pertinentes aos exercícios de 2000, 1999 e 1998 – Anos-calendário de 1999, 1998 e 1997, efetivadas mediante petição protocolada em 05.07.00, considerando que corrigem erros de fato constatados nas declarações de bens.

Considerando que a apuração efetuada pela Autoridade Fiscal utilizou dados financeiros do casal, deveria apropriar dados das declarações retificadoras apresentadas, bem assim, daquela apresentada pela sua esposa, pertinente ao ano-base de 1998 (fls. 63 a 108 dos autos do processo administrativo n.º 10930.003673/00-57).

Diante da apresentação das retificações do IMPOSTO DE RENDA pelo impugnante e pela sua esposa, entendeu que deve prevalecer o benefício da denúncia espontânea na forma das disposições contidas no art. 138, do CTN, para exclusão das multas, sejam elas punitivas ou as denominadas moratórias.

Manifestou-se pela improcedência da multa de ofício prescrita no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430/96, incidente sobre os valores declarados a título de Carnê-Leão no ano-base de 1998, sob o argumento de que o contribuinte **“até o início desta fiscalização não havia recolhido os valores devidos e informados na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1998 a título de carnê-leão”**, uma vez que efetuou pagamento, espontâneo, com a incidência de juros e multa mora conforme documentos de fls. 107 a 118.

Referida multa também não se enquadraria no contexto do art. 47, da Lei n.º 9.430/96, uma vez que não houve intimação para apresentação dos comprovantes de recolhimento do carnê-leão. Coube ao impugnante, tomar a iniciativa e efetuar o recolhimento no dia 28.04.2000, antes de qualquer manifestação fiscal específica por parte da Autoridade Pública.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

A interpretação do art. 47, da citada Lei, leva à consideração de que o prazo de 20 dias, tem início de contagem na data da ciência da intimação específica para recolhimento do carnê-leão, o que em nenhum momento foi efetuado pela Autoridade Lançadora.

Em seu entender, prevalecem as regras do art. 138, do CTN sobre as normas estabelecidas pela Lei n.º 9.430/96, pois a primeira é norma geral a que a Lei Ordinária está adstrita.

É improcedente o fluxo de Caixa correspondente ao ano-base de 1999, tendo em vista que a Autoridade Lançadora desconsiderou totalmente aquele elaborado pela esposa do impugnante, (doc. anexo n.º 07 à impugnação apresentada pela esposa) e protocolado junto a mesma no dia 04.09.00, onde o total de entradas em confronto com o montante das saídas indica equilíbrio.

Devem ser restabelecidos os valores pertinentes à Pensão Alimentícia para a sua ex-esposa e filhos, uma vez que os documentos comprobatórios da decisão judicial, que acompanham a impugnação, comprovam essa obrigação.

Finalizou pedindo a inconstitucionalidade da cobrança dos juros moratórios com base na Taxa SELIC.

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR, acolhendo parecer e voto da ilustre Relatora, KATIA CHAFFIN BARBOSA, em Acórdão DRJ/CTA n° 1.037, de 29 de abril de 2002, fls. 355 a 379, por unanimidade de votos, considerou a lide parcialmente favorável ao contribuinte, para excluir da incidência tributária R\$ 7.249,68, relativos ao imóvel relacionado à letra “p” do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

fls. 248 a 257 não adquirido pela esposa do autuado, mas considerado como aplicação no mês de fevereiro de 1999.

Essa exclusão, além de eliminar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado nesse mês, no valor de R\$3.893,61, altera aquele verificado no mês subsequente, reduzindo-o de R\$ 31.489,60 para R\$ 28.133,53, em função do saldo positivo remanescente no mês anterior de R\$ 3.356,07.

Também foi restabelecido o valor de R\$ 8.747,26, relativo à pensão alimentícia, devidamente comprovada pelos documentos de fls. 231 a 243. Não foram acolhidos os valores pagos, a esse título, à Fabiane Ferreira Brito, em face de não estar indicada na sentença judicial.

A exigência foi mantida quanto as demais infrações, considerando que os argumentos apresentados não foram suficientes para o fim proposto. Assim,

(a) Rejeitada a preliminar de nulidade do feito considerando que esta somente poderia ocorrer pelos motivos previstos no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72. Informado sobre a possibilidade de correção do feito, em nível de julgamento, no sentido de excluir a parte material incorretamente incluída no suporte fático motivador da exigência.

(b) A ineficácia do feito quanto ao exercício de 1995 e ao ganho de capital apurado em março de 1995, foi rejeitada com suporte na inexistência de qualquer pagamento antecipado, e no prazo estabelecido pelo artigo 173, I, do CTN.

(c) Não acolhida a denúncia espontânea que seria caracterizada pela apresentação das declarações de ajuste dos exercícios de



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

1996 e 1997 e das retificadoras dos exercícios de 1998 a 2000, considerando sua concretização após o início do procedimento, e a referência ao IRPF, objeto que abrange as antecipações.

d) Quanto ao fluxo de caixa elaborado pelo autuado e a aquisição de veículos, a fiscalização não pode aproveitar os valores e datas de vendas e aquisições consignados e informados na planilha de fls. 60 e 314, referente à sua esposa, em razão de estarem em desacordo com as informações consignadas nas escrituras de compra e venda, notas fiscais, recibos acostados ao processo às fls. 175 a 209.

e) Igualmente improfícua a alegação do impugnante sobre o descabimento de tributar-se a variação patrimonial a descoberto num período do ano quando há "sobra de caixa" em outros períodos, uma vez que os demonstrativos de fls. 244 a 247 comprovam que a autoridade fiscal transportou o saldo remanescente de um período como origem para o período seguinte à exceção dos saldos apurados no final do ano-calendário que, se não comprovada a sua existência, presume-se renda consumida no período. Fazendo ampla digressão sobre a apuração anual e mensal do acréscimo patrimonial e legislação fiscal pertinente, concluiu pela correção da técnica do levantamento mensal, pois esse é o período de apuração do imposto estabelecido pela Lei n.º 7.713, de 1988.

(f) A inconstitucionalidade de lei com relação ao cálculo dos juros moratórios com base na Taxa SELIC não foi apreciada pela falta de competência da autoridade administrativa, uma vez que atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela CF, art. 102.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Após análise sobre os procedimentos adotados pelo autuante, concluiu o colegiado ser correta a exigência da multa isolada de 75% sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas durante o ano-calendário de 1998, devendo somente, se for o caso, quando de sua cobrança, compensar-se o valor da multa de mora já paga nos recolhimentos extemporâneos.

Considerada matéria não impugnada as omissões de rendimentos referentes à prestação de trabalho com vínculo empregatício, nos anos-calendário de 1994 a 1996, e a cobrança da multa por falta de apresentação das declarações de ajuste dos exercícios de 1996 e 1997.

O pedido de perícia foi rejeitado, pois genérico, aleatório e injustificado deixou de atender aos requisitos exigidos para sua formalização, enquanto o processo está devidamente instruído e permite decidir.

Resumidamente, foram estas as justificativas que fundamentaram a dita decisão.

Em 15 de maio de 2002, através da Intimação n.º 075/2000, de 06 de maio de 2002, firmada pela Chefe da SACAT da DRF/Londrina, o contribuinte tomou ciência da referida decisão, conforme atesta o Aviso Recepção (AR) de fls. 382.

Irresignado, através do recurso interposto em 14 de junho de 2002, fls. 394/412, compareceu à esta instância recursal, reafirmando suas razões de fato e de direito expendidas na fase impugnatória, alegando em síntese que:

(a) Com fundamento no art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235 e no art. 5º inciso LV, da Constituição Federal, formulou requerimento com a finalidade de exercer o direito à produção de provas periciais,



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

no entanto, sem qualquer justificativa sustentável, tal pedido, de forma totalmente arbitrária, foi repelido de plano. Requereu, então, a nulidade do feito com base em cerceamento do direito de defesa motivado pelo indeferimento das provas periciais, justificável diante do erro nos levantamentos pela inclusão indevida de bens não pertencentes ao Recorrente, reconhecido pela própria autoridade julgadora, e pela complexidade dos cálculos a serem realizados.

(b) Protestou pela nulidade do processo administrativo em razão da preterição ao contraditório e à ampla defesa que ficou evidente com o cerceamento à apresentação das provas requeridas. Por essa irregularidade, a formalidade essencial e inerente ao processo administrativo ficou prejudicada.

(c) Requereu a ineficácia do feito para as exigências relativas aos anos-calendário de 1994 e 1995. O prazo para exercer o direito de lançar pela administração pública, esgota-se no término do quinto anos, a contar da ocorrência do fato gerador, no caso em 31.12.94 e em 16.03.95. Findo estes prazos, sem a ocorrência dos lançamentos, operou-se automaticamente a extinção do crédito tributário na forma do art. 156, V, do CTN.

(d) Protestou pela validade das retificações das declarações pela ocorrência de erro de fato, e requereu a apropriação de seus efeitos na apuração do acréscimo patrimonial, ressaltando as seguintes alterações: (d.1) no ano-base de 1998, consta uma transferência patrimonial de R\$ 50.000,00 recebida de sua esposa, não considerada no levantamento (fls. 69 a 106 dos autos); (d.2) o veículo marca FIAT, modelo Tempra Stile, ano 1995, placa ADV 0477 foi adquirido de Ana Carlota de Almeida, em 31/07/97, por R\$



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

26.000,00 e vendido no mesmo exercício por R\$ 17.500,00 para Ivo Aparecida Chianelli, enquanto na declaração original havia sido declarado em 1996. (d.3) Os rendimentos recebidos de pessoas físicas considerados pela Autoridade Fiscal no ano-calendário de 1.998, foram de R\$ 5.996,67 mensais e em dezembro, de R\$ 15.996,67; pela retificação, os valores sobre os quais incidiram o tributo para fins de antecipação (carne-leão) foram de R\$ 6.266,67 mensais e de R\$ 16.266,63 em dezembro. (d.4) não foram considerados os dados retificados pela sua esposa para a declaração do ano-calendário de 1.998.

(e) Diante da legitimação das retificações efetuadas, deve ser amparado pelo benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, entendimento que permite a exclusão das multas, sejam elas punitivas ou as denominadas moratórias.

(f) Requerida a improcedência da multa cobrada isoladamente sobre os valores declarados a título de carnê-leão no ano-base de 1998, tendo em vista haver efetuado o pagamento dos juros e multa de mora conforme comprovam os documentos de fls. 107 a 118.

(g) Improcedência do fluxo de caixa correspondente ao ano-base de 1999 tendo em vista que a autoridade lançadora desconsiderou totalmente o fluxo de caixa elaborado pela esposa do Recorrente (anexo n.º 07 juntado à impugnação apresentada pela esposa) e protocolado no dia 04.09.00 (anexo n.º 06 à impugnação apresentada pela esposa), onde pelo confronto entre o total das entradas com as aplicações verifica-se que há um equilíbrio financeiro.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Compôs essa parte da peça recursal, alegação dirigida ao levantamento mensal para fins de apuração do acréscimo patrimonial, que se situaria em contrário à norma contida no artigo 8.º da lei n.º 9.250, de 1995, que trata da base de cálculo anual do tributo.

Ainda na mesma parte da peça recursal que contestou a estrutura do acréscimo patrimonial, manifestou-se o recorrente contrário à falta de transporte de eventual disponibilidade apurada nos levantamentos ao final de cada período para o período imediatamente subsequente. Argumentou que a tributação estaria incidindo sobre valores fictícios e constituindo verdadeiro confisco.

(h) Improcedência da glosa de valores pertinentes à pensão alimentícia paga à ex-esposa e aos filhos, referendada pela r. Decisão recorrida, uma vez que os documentos comprobatórios da decisão judicial não foram entregues a tempo diante da dificuldade da obtenção de tal documentação. Porém conforme ficou comprovado nos autos (fls. 210 a 243), houve o efetivo pagamento. Assim, que foram levantadas dúvidas a respeito de tais despesas, o Recorrente fez acompanhar a impugnação dos documentos pertinentes as decisões judiciais. Portanto, não deve ser mantida a glosa.

(i) Improcedência da cobrança dos juros moratórios calculados com base na Taxa SELIC por ser inconstitucional.

Submetida a julgamento nesta E. Câmara, a lide não foi julgada uma vez que o colegiado decidiu, por unanimidade de votos, pela conversão er



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

diligência, conforme Resolução n.º 102-2.122, de 29 de janeiro de 2003, fls. 418 a 436, para obtenção de dados do processo formalizado contra a esposa do contribuinte e informações, como a seguir descrito (sic):

- (a) se a contribuinte, Sra. ELAINE FRANCO ALONSO DE OLIVEIRA, interpôs impugnação junto aos autos do processo administrativo n.º 10930.003673/00-57, juntando cópia da mesma;
- (b) se a impugnação foi apreciada e julgada pela DRJ/Curitiba e se da decisão proferida houve a interposição de recurso à este Conselho. Caso positivo juntar cópia da decisão;
- (c) informar o estágio em que se encontra o processo acima mencionado;
- d) juntar extrato onde conste as fases e andamento do processo, extraído do sistema COMPROT.

Da diligência efetuada resultaram os seguintes documentos:

- a) cópia da Impugnação apresentada no processo 10930.003673/00-57, fls. 441 a 463 e dos documentos que a integraram, fls. 464 a 494.
- b) cópia do Acórdão DRJ/CTA n.º 998, de 23 de abril de 2002, fls. 495 a 519, no qual a lide foi considerada parcialmente favorável à impugnante sendo excluído o valor do imóvel pertencente a terceiros (indicado na impugnação que integra este processo). Considerada matéria não impugnada as multas pelo atraso na entrega das declarações de rendimentos, ex. 1996 e 1998.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

c) telas do sistema CIDA-PGFN indicando inscrição do crédito tributário, relativo ao processo 10930.003673/00-57, em dívida ativa da União, fls. 520 a 525.

d) telas online do sistema COMPROT indicando a movimentação do referido processo, fls. 526 a 531.

Às fls. 413 e 414 relação de bens para fins de arrolamento e garantia da instância recursal na forma da legislação de regência.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, motivo para que dele conheça e profira voto.

Contém motivos para impedir o seguimento processual que, em resumo, encontram-se centrados (a) na nulidade do feito pelo indeferimento do pedido de perícia, com fundamento no art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235 e ofensa ao amplo direito de defesa previsto no art. 5º inciso LV, da Constituição Federal, de 1988; e (b) na ineficácia do feito quanto às exigências relativas aos anos-calendário de 1994 e 1995, para as quais a relação jurídica tributária estaria extinta, com fulcro no artigo 156, V, do CTN, em virtude de ter transcorrido o prazo decadencial na data em que erigido.

A perícia significa "*vistoria ou exame de caráter técnico e especializado*"<sup>1</sup> e constitui recurso processual para fins de sanar dúvida do julgador ou do próprio contribuinte quando o ato administrativo fiscal contém dados que requerem maiores estudos para conclusão definitiva. Essa possibilidade encontra-se no artigo 16, IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972<sup>(2)</sup> e requer para sua

---

<sup>1</sup> HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.

<sup>2</sup> Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (redação dada pelo art. 1 da Lei n.º 8.748/93).



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

admissibilidade a indicação dos fatos que geram interpretações divergentes ou não podem ser explícitos por interpretações em decorrência do alto grau de complexidade e conhecimento técnico necessário para a busca de seu significado, a indicação dos quesitos que devem ser respondidos e o nome, endereço e qualificação do profissional capacitado para o fim desejado.

No entanto, a autoridade julgadora pode indeferir o pedido de perícia se entender que a resolução da lide pode ser efetuada independente dessa prova técnica<sup>3</sup>.

Nesta situação, como bem fundamentado na decisão *a quo*, o pedido não observou os requisitos legais quando em sede de impugnação, nem tampouco na peça recursal o contribuinte deixou mais clara a localização da complexidade encontrada que lhe impediu de produzir a ampla defesa. Apenas mencionou a inclusão de propriedade de terceiros na variação patrimonial, adicionada à complexidade dos cálculos, nesta última, no entanto, não identificou onde estaria localizada a dificuldade.

A questão da inclusão de imóvel de terceiros foi corrigida na decisão *a quo* conforme trecho transcrito em nota de rodapé<sup>4</sup>. Quanto aos cálculos, não sendo possível identificar onde reside o problema como pode o julgador deferir um pedido de perícia? Na mesma linha da arguição, há um cerceamento ao bom

---

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art.16. (introduzido pelo art. 1 da Lei n.º 8.748/93).

<sup>3</sup> Decreto n.º 70.235/72 - Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1 da Lei n.º 8.748/93).

<sup>4</sup> "39. No presente caso, como a escritura pública de fl. 178 comprova que o imóvel relacionado à letra "p" do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 248 a 257 não foi adquirido pela esposa do a2tuado, deve-se retirar do demonstrativo da variação patrimonial, à fl. 247, o valor de R\$ 7.249,68, considerado como dispêndio nomes de fevereiro de 1999". Acórdão DRJ/CTA n.º 1037 de 29/04/2002, fls. 355 a 379.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

entendimento do julgador, pois que a petição encontra-se bem fundamentada quanto à posição da doutrina sobre o assunto, mas não indica onde haveria problemas ao entendimento, considerando que o ato administrativo não é composto de um único cálculo. Sua construção implica diversos tipos de operações aritméticas, do tipo simples – adição, subtração, multiplicação e divisão – como nos cálculos dos juros de mora, da multa de ofício, da apuração do tributo, do valor da multa isolada, do levantamento da evolução patrimonial, entre outros.

Mesmo esses tipos de operações, em algumas oportunidades, causam dificuldades ao bom entendimento, no entanto, fundamental que seja indicada em qual delas, sob pena de a argumentação perder o seu sentido por falta de direcionamento, uma vez que todos os cálculos não podem ser objeto de incompreensão, dada a simplicidade das operações.

Sob outra perspectiva, estando o processo instruído com documentos que permitem ao julgador o perfeito entendimento do procedimento concretizado e de sua conclusão, desnecessário qualquer perícia porque o deslinde da questão é de possível compreensão pelas pessoas comuns, isto é, aquelas que não detêm o conhecimento técnico especializado requerido por um perito.

A colocação efetuada pela defesa sobre a impossibilidade do Decreto n.º 70.235/72 sobrepor-se à Constituição Federal, de 1988, é correta. No entanto, também é certo que esse ato legal regulamentador foi acolhido pela Magna Carta, pois as normas que contém observam os princípios norteadores da Nação Brasileira a partir da nova ordem. A ampla defesa e o contraditório são objetivos perseguidos no processo administrativo fiscal, como previsto na lei n.º 9784, de 1999, artigo 2.º<sup>(5)</sup>.

---

<sup>5</sup> Lei n.º 9784, de 1999 - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios de legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Destarte, não se pode concluir sobre cerceamento do direito de defesa motivado pelo indeferimento do pedido de perícia.

Outro motivo para inibir a seqüência processual está centrado na ineficácia do feito quanto às exigências relativas aos anos-calendário de 1994 e 1995, para as quais a relação jurídica tributária estaria extinta, com fulcro no artigo 150, § 4.º e 156, V, ambos do CTN, em virtude de ter ocorrido a homologação tácita e conseqüentemente, transcorrido o prazo decadencial na data em que erigido o feito. Assim, estariam atingidos pela decadência o IR relativo ao fato gerador concluído em 31 de dezembro de 1.994, e aquele relativo ao ganho de capital, em 16 de março de 1.995, pois a extinção do prazo homologatório tácito seria 31 de dezembro de 1.999 e 16 de março de 2.000.

A decisão *a quo* considerou não extinta a relação jurídica tributária em razão de não ter sido efetuado pagamento antecipado do tributo, nos dois tipos de infrações. Explicado que o lançamento por homologação tem por característica fundamental a antecipação dos pagamentos e a homologação tácita daqueles valores adiantados pelo contribuinte, caso não seja motivo de verificação pela Administração Tributária.

Não havendo pagamento do tributo pelo ganho de capital apurado, configura-se a hipótese de lançamento de ofício cujo termo inicial ocorre conforme determinado no artigo 173, I, do CTN, com marco de contagem em 1.º de janeiro de 1.996.

Para o tributo omitido no ano-calendário de 1.994, esclarecido que a Autoridade Fiscal fica impedida de efetuar lançamento antes da entrega da declaração de rendimentos do exercício, o que leva o marco inicial de contagem para 1.º de janeiro de 1.996, considerando ser este o primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento do prazo para entrega desse documento. Nesta situação,



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

vale salientar que a entrega da dita declaração ocorreu em 2 de abril de 1.996, fato que motivou a contagem do prazo dessa forma.

Esses foram os motivos e fundamentos utilizados na decisão *a quo*.

Não há dúvida a respeito da subsunção do tributo à modalidade de lançamento por homologação, uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN. No entanto, o prazo para a decadência não deve ser obtido da homologação tácita prevista no parágrafo 4.º do referido artigo pois demanda alguns requisitos para sua aplicabilidade.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

Assim, questiona-se: poderia ter ocorrido a homologação tácita na forma do artigo 150, § 4.º do CTN ? Não. Explico.

O referido texto dispõe que a homologação tácita dar-se-á pelo transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, que, se efetivado, permitirá a homologação do lançamento efetuado e a extinção do correspondente crédito tributário.

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.”  
(Grifo e realce não integram o original).



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Então, não pode a homologação tácita ser requerida para a ineficácia da exigência fiscal. Em primeiro lugar, porque, se o lançamento, que é atividade privativa da Administração Tributária, na forma do artigo 142 do CTN, não ocorreu, não há o que homologar.

Cabe lembrar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ela vinculado, pois alberga verificações como aquelas atinentes à legislação adequada, à subsunção da renda à incidência tributária, da base de cálculo, e procedimentos como o cálculo do tributo, o recolhimento, entre outros.

Saliente-se que a renda tributada pelo Fisco foi omitida e não se verificou qualquer antecipação de imposto pelo contribuinte. Esse fato permite concluir que não houve qualquer procedimento nem o respectivo pagamento do tributo sobre a dita renda. Então, como cogitar de lançamento por homologação para renda omitida ?

Em segundo, porque se não havia crédito tributário, pois o que existia até então era um direito virtual em decorrência de não se encontrar constituído, não se podia homologá-lo nem extinguir o direito à sua constituição, por homologação tácita.

Em terceiro, a oposição decorre do artigo 149, V, que determina aplicação da modalidade "lançamento de ofício" quando a atividade desenvolvida pelo contribuinte – procedimento – seja incorreta por omissão, como defluiu dos acréscimos patrimoniais verificados, omissão de ganho de capital, falta de recolhimento da antecipação do tributo, falta de entrega das declarações de rendimentos – e inexata pela falta da correspondente inserção no campo dos rendimentos tributáveis e dos pagamentos do tributo devido.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

Assim, aplicável ao lançamento a determinação do artigo 173, I do CTN, para a qual o marco inicial coincide com 1.º de janeiro de 1996 e 1.º de janeiro de 1.997, e a conclusão do prazo em 31 de dezembro de 2000 e 31 de dezembro de 2001, este último para o ganho de capital.

Justifica-se essa posição pelos motivos elencados e, ainda, porque há uma obrigação legal para o contribuinte apresentar declarações, como a de rendimentos, que serve de apoio à Administração Tributária para a tomada de decisões como aquela referente à seleção de contribuintes fiscalizáveis.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro<sup>6</sup>, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN. No mesmo sentido conclui Alberto Xavier em sua obra "Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário"<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> "Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito." (Realce do original) – AMARO, L., Curso de Direito Tributário, 8.ª Ed., Saraiva, 2001, p.394.

<sup>7</sup> "O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas "da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento". XAVIER, A., Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.ª Ed. Forense, 2002, p. 93.



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

Processo nº : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº : 102-46.341

Nesse sentido também se manifesta a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 – DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de dezembro de 2000<sup>(8)</sup>:

“FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO – No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de *ex officio*.”

O Acórdão CSRF n.º 01-02979, de 9 de maio de 2000, no processo n.º 11080.005448/96-08, trata da caducidade considerando o lançamento do IRPF sob a modalidade “por declaração”:

“IRPF – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – A jurisprudência administrativa dominante é no sentido de que o prazo de caducidade, no imposto de renda de pessoa física, conta-se a partir da data da entrega da declaração de rendimentos do contribuinte. Tendo sido o auto de infração lavrado antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de rendimentos do sujeito passivo, improcede a decretação da caducidade do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Passando às alegações voltadas ao mérito, verifica-se que o recorrente protestou pela apropriação das alterações constantes das declarações

---

<sup>8</sup> TEBECHRANI, Alberto, et al., Regulamento do Imposto de Renda comentado, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

retificadas, e requereu, dentre elas, a apropriação de seus efeitos na apuração do acréscimo patrimonial, ressaltando que no ano-base de 1998, consta uma transferência patrimonial de R\$ 50.000,00 recebida de sua esposa, não considerada no levantamento (fls. 69 a 106 dos autos).

Verifica-se que a Autoridade Fiscal não conheceu das retificações efetuadas em decorrência da apresentação ter ocorrido após o início do procedimento. O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal contém esclarecimento a respeito do assunto, fl. 248: *“O contribuinte apresentou declarações de ajuste anual retificadoras relativas aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, fls. 85 a 94, entretanto não foram analisadas em virtude do contribuinte estar sob procedimento fiscal. Comunicamos o ocorrido ao setor competente solicitando o cancelamento das mesmas”*.

O referido posicionamento está correto, pois de acordo com a norma contida no artigo 832, do Decreto n.º 3.000, de 1999, que teve suporte legal nos artigos 21, do Decreto-lei n.º 1.967, de 1982 e 6.º do decreto-lei n.º 1968, do mesmo ano<sup>9</sup>.

Justifica-se a recusa porque todas as alterações informadas na declaração retificadora, obrigatoriamente, teriam que ser comunicadas à Autoridade Fiscal, uma vez que ambos, marido e esposa, encontravam-se sob procedimento fiscal.

Sob outra perspectiva, verifica-se que uma eventual transferência de R\$ 50.000,00 dependeria de recursos disponíveis da esposa para que pudesse ser concretizada e como todos foram considerados no levantamento patrimonial do

---

<sup>9</sup> Decreto n.º 3000, de 1999 – Artigo 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado o erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

marido, porque o demonstrativo de fl. 246 foi erigido nessa sistemática para fins de apuração do acréscimo total, não é permitido acolher tais pretensões<sup>10</sup>.

O veículo marca FIAT, modelo Tempra Stile, ano 1995, placa ADV-0477 que o recorrente alega ter sido adquirido de Ana Carlota de Almeida, em 31/07/97, por R\$ 26.000,00 e vendido no mesmo exercício por R\$ 17.500,00 para Ivo Aparecida Chianelli, enquanto na declaração original h v a sido declarado em 1996, foi considerado, com suporte no Certificado de Registro do Veículo e na Autorização para Transferência que consta do verso desse documento, como adquirido em Janeiro de 1997, enquanto a venda em dezembro de 1997, fl. 154, consentâneo com o indicado pelo recorrente.

O fato de ter sido consignado na declaração de bens do ano-calendário de 1996 não gera recurso adicional ao ano seguinte, uma vez que a Autoridade Fiscal não efetuou evolução patrimonial anual, mas analisou os fatos econômicos isoladamente.

Realmente os rendimentos recebidos de pessoas físicas, apropriados pela Autoridade Fiscal no ano-calendário de 1.998, foram de R\$ 5.996,67 mensais e em dezembro, de R\$ 15.996,67, para o marido; com suporte nos dados contidos na declaração original.

Observe-se que a declaração retificadora, fl. 339, conteve os mesmos valores tributáveis recebidos de pessoas físicas que estavam presentes na declaração original, apenas com exclusão das deduções permtidas e utilizadas na primeira.

---

<sup>10</sup> Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fl. 257. "Cabe salientar que tributamos os acréscimos não justificados na razão de 50% (cinquenta por cento) para o contribuinte, uma vez que sua esposa também está sob procedimento fiscal e por não ter sido comprovado a origem dos recursos (próprios ou comum ao casal) nesta fiscalização".



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

A diferença requerida decorre, como se depara no quadro 2, de fl. 78-verso, da falta de apropriação na declaração retificadora e no cálculo das antecipações, das deduções mensais possíveis, de R\$ 270,00, relativas a dependentes, previdência oficial e pensão alimentícia, constantes na declaração original.

Como as deduções mensais não foram consideradas no cálculo da evolução patrimonial, a utilização da importância líquida recebida está correta.

O pagamento das antecipações, a destempo, em 26 de abril de 2.000, e após o início da ação fiscal, que ocorreu em 14 de outubro de 1999, fl. 9, pode ser deduzido do pagamento do crédito tributário formalizado.

Então o feito deve ser mantido em sua íntegra quanto a esta alegação.

Outra manifestação do recorrente foi dirigida ao benefício da denúncia espontânea, prevista no art. 138, do CTN, consubstanciada pela entrega das declarações retificadoras e pagamento das antecipações, para fins da exclusão das multas, sejam elas punitivas ou as denominadas moratórias.

Importante salientar, de início, que a interpretação dos dispositivos legais deve ter por objetivo apurar a verdadeira vontade do legislador e confrontá-la com a realidade concreta dos fatos jurídicos. Para isso, essencial que não sejam vistos isoladamente, mas como parte de um todo resultante dos objetivos que fizeram o Poder Público instituí-los.

Para melhor análise da questão, convém primeiro discorrer sobre a denúncia espontânea.

O referido texto legal encontra-se inserido no CTN, Título II, "Obrigação Tributária", capítulo V, que tem por objetivo dispor sobre a



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

Processo nº : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº : 102-46.341

Responsabilidade Tributária, e demonstra a vontade do legislador em referir-se a esse tema, distinto da exclusão de penalidades.

Nas seções em que se encontra dividido o referido capítulo, visualiza-se a preocupação quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade por infrações. Assim é que a seção I, dispõe sobre aspectos gerais da responsabilidade, a seção II, sobre a responsabilidade dos sucessores, a seção III, quanto à responsabilidade de terceiros, e a seção IV, que abriga o artigo 138, trata da responsabilidade por infrações.

Observe-se que as seções I, II e III, tratam das responsabilidades daqueles que não constituem o verdadeiro pólo negativo da relação jurídica tributária, mas de terceiros a quem a lei expressamente atribui a obrigação tributária perante a Administração Pública.

Mais especificamente, a seção IV contém dispositivos sobre a intenção do agente ou responsável para praticar o ato incorreto (art. 136), quanto às infrações ligadas à área criminal e tidas como personais ao agente (art. 137), e sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138)<sup>11</sup>.

O artigo 138 encontra-se inserido na referida Seção e, portanto, tem por referência o seu objeto. Assim, ligado às infrações nas quais presente a intenção do agente ou responsável, do que conclui vinculado àquelas atinentes à área criminal e tidas como personais ao agente.

---

<sup>11</sup> CTN – Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.- Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância a bitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Esse posicionamento é justificado pela natureza heterônoma da imposição tributária da qual decorre a característica objetiva das infrações aos seus mandamentos, isto é, regra geral, o descumprimento das normas tributárias é independente da vontade do agente. Portanto, não decorrendo de acordos previamente estabelecidos, mas da imposição unilateral prevista na lei, pressupõe, a ausência de subjetividade nas ofensas às suas determinações.

Quando presente o elemento volitivo, permitido excluir a responsabilidade do agente, desde que obedecidos os requisitos do artigo 138 do CTN.

Logo, a intenção do legislador não foi a de incluir a espontaneidade como liberadora de responsabilidades perante as infrações tributárias comuns, isto é, aquelas cometidas por interpretação incorreta do texto legal, ou por engano no preenchimento de guias, perda de prazos, entre outras tantas que são incluídas nesse rol.

Convém salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas<sup>12</sup>.

Nesse mesmo sentido, pacífica a jurisprudência dominante neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes conforme evidenciada nos Acórdãos n.º 105-12822, sessão de 13 de maio de 1999, n.º 108-04777, sessão de 9 de dezembro de 1997, n.º 106-12509, sessão de 24 de janeiro de 2002, e n.º 102-44873, sessão de 20 de junho de 2001; e na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos

---

<sup>12</sup> Entendimento STJ - 1.ªT, 2.ªT - É cabível a cobrança de multa moratória na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, por constituir infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A entrega da declaração do imposto de renda é uma obrigação autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, e a denúncia espontânea prevista no art. 138, de natureza tributária, abrange as obrigações principais e acessórias. Precedentes: 1ªT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2ªT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).



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

Processo n.º : 10930.003674/00-10  
Acórdão n.º : 102-46.341

n.º 01-2775/99, 01-2776/99, publicados no Diário Oficial da União de 06/12/2000 e n.º 01-2987/00, DOU de 21/12/2000<sup>13</sup>.

Para que haja denúncia espontânea, necessário, então, que se verifique infração tributária na qual presente o elemento volitivo, que a leva a incluir-se no rol daquelas sujeitas, também, às punições adstritas ao Direito Penal, e que a matéria seja oferecida à Administração Tributária acompanhada do pagamento do tributo correspondente e antes de qualquer atitude desta.

Postos os esclarecimentos a respeito da denúncia espontânea, verifica-se que a pretensão do recorrente não atende o critério material e temporal da hipótese abstrata prevista no artigo 138, do CTN. Em primeiro, porque a apresentação das declarações retificadoras ocorreu após o início da ação fiscal, conforme demonstrado, portanto, com ofensa ao critério temporal, e em segundo, porque as infrações apuradas não se revestem do elemento volitivo.

Conclui-se, portanto, sobre a inaplicabilidade da referida norma à situação.

Outro objeto de contestação abrangido pela peça recursal foi a imposição de multa isolada sobre os pagamentos da antecipação sobre rendimentos percebidos de pessoas físicas.

Segundo o recorrente, a situação não se enquadra no artigo 47, da lei n.º 9430/96 porque esse texto legal requer intimação específica para essa a ação

---

<sup>13</sup> O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN - Acórdão CSRF n.º 01-2987/00 DOU de 21/12/2000.



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

Processo n.º : 10930.003674/00-10  
Acórdão n.º : 102-46.341

em ofensa à norma, fato que permitiria a contagem dos 20 (vinte) dias do prazo para o recolhimento sem a penalidade de ofício. E, pela prevalência da denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do CTN, sobre a norma contida na lei n.º 9430, de 1996.

A norma aplicável à situação seria aquela oriunda do artigo 47<sup>(14)</sup> da lei n.º 9430, de 1996, alterado pelo artigo 70, II, da lei n.º 9532, de 1997<sup>(15)</sup>, no entanto, como o Início da Ação Fiscal, fl. 9, ocorreu em 14 de outubro de 1999, o aspecto temporal não permite a subsunção do fato à hipótese abstrata.

A denúncia espontânea também não se aplica à situação, motivo para que a dita pretensão seja afastada.

Os valores pagos podem ser apropriados para fins de apuração do saldo de crédito tributário devido. Essa providência será efetivada pelo órgão preparador a pedido do contribuinte.

Outro motivo para a insatisfação do recorrente é a teórica improcedência do fluxo de caixa correspondente ao ano-calendário de 1999, considerando o fluxo de caixa elaborado pela sua esposa (anexo n.º 07 juntado à impugnação apresentada por esta última) protocolado no dia 04.09.00, no qual, pelo

---

<sup>14</sup> Lei n.º 9430, de 1996 - Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

<sup>15</sup> Lei n.º 9532, de 1997 - Art. 70. Os dispositivos abaixo enumerados, da Lei nº 9.430, de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação: (....)

II - o art. 47:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

confronto entre o total das entradas com as aplicações verifica-se que há um equilíbrio financeiro.

O levantamento efetuado pela esposa foi juntado ao processo na diligência requerida em julgamento anterior nesta E. Câmara, e consta da fl. 471-V-2.

Nesse demonstrativo possível verificar a falta de alguns valores que fizeram parte do levantamento efetuado pela Autoridade Fiscal, a saber:

(a) nos recursos, deixou de incluir o valor de R\$ 36.000,00 pela venda de veículo marca FORD, modelo Explorer XLT4x4, 1998, em agosto, fl. 207-verso, e de R\$ 58.000,00, pela venda de outro veículo marca Jeep, modelo Gcherokee Limit, 1998, em novembro, fl. 209;

(b) deixou de incluir as aplicações relativas a aquisição de veículo marca FORD, modelo Explorer XL T4x4, 1998, por R\$ 35.000,00, em março, fl. 187-verso, um veículo marca Chrysler, modelo Jeep Cherokee Limited 1998, por R\$ 64.000,00 e outro marca GM, modelo Silverado, 1998, por R\$ 20.500,00, ambos no mês de abril, fls. 190 e 194; aquisição de participações societárias no mês de maio, em valor de R\$ 2.000,00, fl. 198, e aquisição de imóvel localizado no Jardim Universitário, Londrina, PR, no mês de junho, por R\$ 20.000,00, fl. 203/206.

Assim, imprestável o referido levantamento para fins de apuração de eventual diferença a compor a variação patrimonial do marido.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

De acordo com a cópia do Acórdão DRJ/CTA n.º 998, de 23 de abril de 2002, fls. 495 a 519, referida alteração não foi considerada pelos mesmos motivos expostos.

Compôs essa parte da peça recursal, alegação dirigida ao levantamento mensal para fins de apuração do acréscimo patrimonial, que se situaria em contrário à norma contida no artigo 8.º da lei n.º 9.250, de 1995, que trata da base de cálculo anual do tributo.

A hipótese de incidência do tributo contida na norma que se extrai do artigo 2.º da lei n.º 7713<sup>(16)</sup>, de 1988 e 2.º da lei n.º 8134, de 1990, e artigo 3.º da lei n.º 9250, de 1995<sup>(17)</sup>, é a de que a percepção de rendimentos não abrangidos por isenção ou imunidades, portanto, tributáveis, devem ser onerados pelo tributo no momento da percepção, ou seja, a incidência é instantânea, e agrupada por períodos mensais, para fins de recolhimento.

No entanto, essa hipótese de incidência contida na lei, ao mesmo tempo que favorece o Estado pelo ingresso mais rápido dos recursos originados nesse tributo, e nem tanto ao contribuinte, porque não lhe permite a dedução imediata de todas os gastos permitidos para a preservação da capacidade contributiva, determina um ajuste anual para fins de encontrar a renda anual, composta pela soma dos rendimentos tributáveis e o resultado positivo da atividade rural, diminuída do conjunto das deduções permitidas.

---

<sup>16</sup> Lei n.º 7713, de 1988 - Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

<sup>17</sup> Lei n.º 9.250, de 1995 - Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais: (...)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Assim, o dever da Autoridade Fiscal é encontrar o rendimento auferido em cada mês e que possa, eventualmente, não ter sido oferecido à tributação. A busca, apenas, pela renda anual permitiria que eventuais rendimentos não tributáveis, ou determinados valores não incluídos no campo de incidência do tributo, auferidos nos últimos meses do ano-calendário pudessem cobrir acréscimos patrimoniais não justificados em meses anteriores. Nessa forma de agir (pleiteada pelo recorrente), o sonegador estaria favorecido.

Então, inaceitável a alegação e o suporte legal utilizado, pois em segundo plano, em desacordo com a norma do artigo 3.º do mesmo ato.

Ainda na mesma parte da peça recursal que contestou a estrutura do acréscimo patrimonial, manifestou-se o recorrente contrário à falta de transporte de eventual disponibilidade apurada nos levantamentos ao final de cada período para o período imediatamente subsequente. Argumentou que a tributação estaria incidindo sobre valores fictícios e constituindo verdadeiro confisco.

Quando a Autoridade Fiscal utiliza a figura da presunção legal, dada pela presença de acréscimos patrimoniais a descoberto, para tributar a renda não devidamente subsumida à hipótese de incidência do imposto, ela não consegue alcançar a totalidade da renda auferida pelo sujeito passivo no período considerado.

Essa conclusão, óbvia, decorre das dificuldades operacionais para a obtenção de todos os dados financeiros e econômicos nos quais o sujeito passivo teve participação ativa e direta, que lhe proporcionaram a percepção de valores tributáveis. O estabelecimento das presunções constitui figura jurídica criada para socorrer o controle fiscal que deve ser exercido sobre os administrados.

Essa atividade além de imprimir considerável nível de preocupação e desgaste para o contribuinte, não pode ser exercida com objetivo de alcançar



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

todos os eventos nos quais o contribuinte participou direta ou indiretamente e, em decorrência, teve benefício, tributável. Caso buscasse a amplitude completa, o tempo de execução demandaria certamente alguns anos, e causaria maiores ônus financeiros e psicológicos ao fiscalizado.

Assim, buscou-se encontrar a renda omitida por meio das chamadas presunções legais, que nada mais são do que a renda equivalente ao mesmo quantitativo dos fatos-base de mais fácil evidência, como a evolução patrimonial positiva sem a cobertura dos devidos recursos, ou então, a presença de depósitos e créditos bancários de origem não identificada.

No entanto, esses fatos não significam que toda a renda auferida pelo contribuinte foi alcançada pela tributação. Diríamos que uma parte dela, alguns dos rendimentos mensais, talvez. Somente a título exemplificativo pode-se citar alguns dos eventos que não são trazidos para compor os fatos-base e que poderiam constituir renda omitida se o levantamento se estendesse por um tempo maior e colocasse em risco as atividades do fiscalizado pelo excesso de demandas: os gastos com alimentação, com vestuário, móveis, arrumação de casas, empregadas domésticas, diaristas, combustíveis, pequenos consertos, pagamentos de tributos diversos, pagamentos de despesas bancárias diversas, festas, reuniões de amigos, a própria movimentação bancária que em muitas situações não compõe o levantamento, mas pode conter valores significativos ao longo do período e nenhum ao final dele, externados pelos saldos mensais em conta-corrente e aplicações em investimentos, entre tantos outros que deixo de enumerar para não tornar cansativa a exposição.

Destarte, a disponibilidade ao final do período somente pode ser aceita quando devidamente declarada e justificada por negócios realizados próximos à data limite do fato gerador do tributo de maneira tal que não permitiu a



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

aplicação financeira do recurso. A posse de moedas estrangeiras, com aquisição devidamente comprovada, entre outras situações declaradas.

Então, interpretar no sentido de que as sobras de recursos existentes nos levantamentos efetuados para fins de presumir a renda tributável deva constituir origem das aquisições e investimentos do ano-calendário subsequente, é trilhar por caminhos não adequados em termos do Direito Tributário.

Outra parte da peça recursal foi direcionada a contestar a glosa de valores pertinentes à pensão alimentícia paga à ex-esposa e aos filhos, considerando que os documentos comprobatórios da decisão judicial foram juntados à peça impugnatória e serviram de prova dos pagamentos.

Esta alegação já constou da peça impugnatória, e foi acolhida parcialmente, sendo restabelecida a dedução em valor de R\$ 8.747,26, de acordo com os dados do acordo judicial.

Os valores não acolhidos naquela oportunidade corresponderam aos pagamentos efetuados à Fabiane Ferreira de Brito, R\$ 2.610,00, por não constar do acordo judicial.

Como a peça recursal não trouxe nenhum outro argumento, nem novos documentos, deve ser mantida a decisão *a quo* quanto a essa contestação.

Finalizando a peça recursal, o recorrente contestou a imposição dos juros moratórios calculados com base na Taxa SELIC por ser inconstitucional, ao não ter criação em lei específica; por ter caráter remuneratório e não se encontrar sob amparo do artigo 161, § 1.º do CTN.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

A verificação de obediência à CF/88 não cabe à Autoridade Fiscal, nem aos órgãos julgadores administrativos, porque suas ações são vinculadas à lei posta, enquanto a análise de eventual extrapolação dos limites constitucionais compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

Trago, então a este voto, o princípio da separação de poderes insculpido no artigo 2.º da CF/88<sup>18</sup>, que impõe a independência harmônica entre os poderes da União.

Sendo a análise e decisão a respeito da constitucionalidade de leis atribuição restrita ao Judiciário, na forma do artigo 102, da CF/88, não cabe a qualquer outro manifestar-se sobre o assunto, sob pena de ofensa ao dito princípio.

Em contrário, uma ação do Poder Executivo no sentido de excluir a incidência de um determinativo legal, também constituiria invasão da competência atribuída ao Legislativo. Lembro que o poder detentor da competência para legislar, ou seja, criar e aprovar novas leis é o Poder Legislativo. Ao Executivo cabe o cumprimento das leis postas.

Caso o julgamento administrativo interpretasse no sentido de que a lei de fundo estaria afrontando as determinações constitucionais, equivaleria à criação de uma exclusão da incidência legal em vigor. Assim, o Poder Executivo "legislaria", sem ter a competência para esse fim, e em ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

Decorre, então, a impossibilidade de qualquer decisão sobre a

---

<sup>18</sup> CF/88 - Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

legalidade da imposição fiscal relativa aos juros de mora com lastro na taxa SELIC, uma vez que com suporte nos artigos 84, § 5.º, da lei n.º 8981, de 1995, e 61, § 3.º, da lei n.º 9430, de 1996.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Redatora Designada

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Há preliminar a ser analisada. O recorrente em fase preliminar, aborda o cerceamento ao direito de defesa pelo indeferimento de provas periciais.

Portanto, levanto a decadência de ofício, por ser o lançamento no exercício fiscalizado eminentemente por homologação, sendo desta forma a contagem do prazo mês a mês e não anual.

Peço Vênia para transcrever a bem elaborada tese do Ilustre Conselheiro Leonardo Mussi, sobre a matéria.

“A questão é por demais tormentosa, e ganha na doutrina e na jurisprudência as mais diversas facetas. Sempre questionei os doutrinadores e julgadores que tratam da matéria de decadência e de prescrição em tese, fechando os olhos para as questões fáticas de cada caso. Não há como analisar esta questão em comento apenas interpretando em tese as regras do Código Tributário Nacional, sem buscar os detalhes do caso concreto à luz das normas legais instituidoras da exação e que definem a sistemática de lançamento a qual o tributo estará sujeita.

Com efeito, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, *“compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”* Já o parágrafo único do artigo em comento regra que *“a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

Assim, o lançamento é o ato de proceder (procedimento), é a atividade vinculada e obrigatória das autoridades administrativas visando tornar líquida a obrigação tributária (de dar) principal e, eventualmente, propor determinada penalidade. Sobre a liquidez das obrigações Washington de Barros Monteiro, nos ensina:

*“A obrigação líquida é aquela obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto (CC, art. 1.533). Seu objeto é certo e individualizado; logo, sua prestação é relativa a coisa determinada quanto à espécie, quantidade e qualidade. É expressa por um algarismo, que se traduz por uma cifra.*

*A obrigação ilíquida é aquela incerta quanto à sua quantidade e que se torna certa pela liquidação, que é o ato de fixar o valor da prestação momentaneamente indeterminada, para que esta se possa cumprir; logo, sem liquidação dessa obrigação, o credor não terá possibilidade de cobrar seu crédito. Depende, portanto, de prévia apuração, por ser incerto o montante de sua prestação, tendo a converter-se em obrigação líquida. Tal conversão se realiza, processualmente, mediante liquidação (CPC, art. 586 e parágrafos), que lhe fixará o valor, mas pode advir de transação (CC, art. 1.025), quando os transigentes acomodam seus interesses como julgarem conveniente, isto é, por força de ajuste entre as partes e de acordo com a lei (CC, arts. 1.537 a 1.552). A liquidação judicial dá-se sempre que não houver a legal e convencional (CC, art. 1.535).”*

A lição de Maria Helena Diniz é lapidar ao dizer:

*“Realmente, considera-se líquida a obrigação certa, quanto à sua existência e determinada, quanto ao seu objeto (Cód. Civil, art. 1.533). Nela, acham-se especificadas, de modo preciso, qualidade, quantidade e natureza do objeto devido. Obrigação que não pode ser expressa por um algarismo, que não se traduza por uma cifra, que necessita, enfim, de prévia apuração, não merece tal qualificativo. Mas, não lhe prejudica esse caráter qualquer dúvida de natureza jurídica.*

*Por outro lado, ilíquida é a obrigação que dependa de prévia apuração, visto ser incerto o montante da prestação. Esse cálculo realiza-se, processualmente, através da liquidação, que lhe fixa o respectivo valor, em moeda corrente, a ser pago ao credor, se o devedor não puder cumprir a prestação na espécie ajustada (art. 1.534).*

*MM*



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

*A obrigação ilíquida tende a converter-se em obrigação líquida; essa, a sua inclinação natural, quase a sua vocação, se assim pudéssemos nos exprimir”.*

Ora, no caso do direito tributário, a obrigação tributária somente se torna líquida mediante aquela atividade obrigatória e vinculada das autoridades administrativas, denominada pelo artigo 142 do CTN de lançamento, atividade esta praticada com o fito de especificar, nas palavras da Professora Diniz, a “*qualidade, quantidade e natureza do objeto devido*” da obrigação: a qualidade, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e identificando o sujeito passivo; a quantidade e natureza do objeto devido, calculando o montante do tributo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível.

Destarte, somente após a liquidação da obrigação tributária pelo lançamento é que exsurge efetivamente o crédito do ente tributante contra o contribuinte, que fica obrigado a liquidar o débito nos prazos determinados pelas autoridades administrativas, na maioria das vezes com supedâneo legal, ou na falta deste, trinta dias após a notificação do lançamento, artigo 160 do CTN.

Antes do lançamento existe apenas a relação jurídica obrigacional, o vínculo jurídico que dá ao sujeito ativo (ente tributante) o direito de liquidar a obrigação tributária por intermédio do lançamento, atividade esta exclusiva das autoridades administrativas, mas que poderá ter maior ou menor participação dos contribuintes, como será demonstrado abaixo.

Assim é que o CTN no artigo 147 define o lançamento por declaração como sendo aquele em que o contribuinte, na forma da legislação tributária, informa determinado fato para as autoridades administrativas e esta efetua a apuração do *quantum debeat* da obrigação tributária (lançamento).

Exemplo do lançamento por declaração, é a taxa de prevenção e extinção de incêndio, onde as autoridades administrativas, com base nos dados fornecidos pelos contribuintes à Prefeitura Municipal, efetua o lançamento e notificam o contribuinte dizendo o valor e quando pagar o tributo.

MC



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

O artigo 149 do CTN sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício regra:

*"ART.149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.*

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública". (grifo nosso)



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

Os incisos I, II e V do artigo acima transcrito são de suma importância ao deslinde da questão. O inciso I remete à lei a competência para definir quando se efetuará o lançamento de ofício e o inciso II assevera que se dará o lançamento quando o contribuinte não prestar declaração.

Já o inciso V do artigo 149 do CTN, diz que o lançamento de ofício se dará quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150 do Código Tributário Nacional. O artigo 150 referido trata do denominado lançamento por homologação nos seguintes termos, *verbis*:

*“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.”*

Nos termos do *caput* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quando, por delegação da legislação fiscal, o contribuinte promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN), qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, de acordo com o artigo 150 do CTN, para consumação deste tipo de lançamento é necessário o recolhimento do débito apurado pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas.

Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, restará às autoridades administrativas a homologação expressa da atividade assim exercida pelo contribuinte, ato homologatório este que consoma a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, do CTN). Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita. Segundo o “Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa” homologar significa: “1. Jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa.”



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

No lançamento por homologação, desta forma, quem pratica a atividade de lançamento do artigo 142 do CTN, apuração do *quantum debeat* da incidência, é o contribuinte que tem a obrigação de recolher o valor do tributo apurado, restringindo-se a atividade das autoridades administrativas ao exercício da confirmação (homologação) expressa daquela atividade, que se inoportunizar dá lugar a confirmação tácita após cinco anos do fato gerador, que tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Tais incisos estão refletidos no artigo 889 do RIR/94:

*“Art. 889. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei n.ºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art. 7º, § 1º, e Leis n.ºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):*

*I - não apresentar declaração de rendimentos;*

*II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;*

*III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;*

*IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido inclusive na fonte;*

*V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;*

*VI - omitir receitas”.*

Desta forma, sempre que a lei determinar, ou sempre que o contribuinte não apresentar declaração e dever o imposto, é claro, ou não promover de forma adequada aquela atividade de lançamento por homologação, as autoridades deverão promover o lançamento de ofício constituindo o crédito tributário.

Já o artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento, verbis:

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



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

Primeiramente cabe a seguinte indagação: tal dispositivo aplica-se ao chamado lançamento por homologação ?

Entendo que não. Com efeito, como dito acima o lançamento por homologação só se consuma quando o contribuinte efetivamente promove corretamente a atividade de apuração do montante do tributo devido e efetua o pagamento do valor apurado. Neste caso, por conseguinte, o lançamento que é de responsabilidade do contribuinte já foi efetuado, cabendo à fazenda Pública apenas homologar a atividade exercida pelo contribuinte. Assim, o lançamento por homologação efetuado de forma correta não há que se falar “primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” Quando aquela atividade do contribuinte é exercida com omissão ou inexatidão, não há que se falar em lançamento por homologação mas sim em lançamento de ofício das autoridades administrativas, nos termos do artigo 149, V, do CTN.

Assim, o disposto no artigo 173 do CTN aplica-se tão somente aos casos de lançamento por declaração ou do lançamento de ofício, posto que somente nestas situações há que se falar “em exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, na medida em que no lançamento por homologação pressupõe a correta apuração do imposto devido (lançamento) e o seu recolhimento pelo contribuinte.”

Diante de todo o exposto, entendo ser o lançamento do presente processo por homologação, estando desta forma o crédito tributário em questão fulminado pelo instituto da decadência, que desde já declaro-a de ofício. Este é meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ

No julgamento do Recurso nº 131.111, ocorrido na sessão do mês de abril de 2004, referente ao processo nº 10930.003674/00-10, do contribuinte EDUARDO ALONSO DE OLIVEIRA, tendo como recorrida a DRJ-CURITIBA/PR e como matéria julgada, entre outras, a que será objeto da presente declaração de voto, referente à decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, **no ano de 2001**, do imposto sobre ganho de capital relativo a operação imobiliária realizada no mês de **março de 1995**, sobre a qual não houve o pagamento regular do imposto.

A tributação dos ganhos de capital é definitiva, devendo ser apurados **no mês** em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando, portanto, a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos. O valor do imposto não poderá ser deduzido do devido na declaração e deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos forem percebidos (Lei nº 8.981, art. 21, § 2º e RIR/99, arts. 117, § 2º e 852).

No referido julgamento, a tese vencedora foi a de que o lançamento estaria atingido pela decadência, por ter decorrido 5 (cinco) anos contados do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). No caso, o fato gerador ocorreu no mês de março de 1995, quando foi realizada a operação imobiliária e apurado o respectivo ganho de capital. Assim, segundo os votos vencedores, a contagem da decadência se iniciaria a partir do **primeiro dia do mês subsequente** (01/04/1995), encerrando-se em 31 de março de 2000. Com base nesse entendimento, o lançamento efetuado no ano de 2001 foi considerado atingido pela decadência.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Consigne-se que sobre o tema decadência existe o entendimento de que não tendo havido o pagamento tempestivo do tributo não haveria o que homologar e que sendo a exigência efetuada mediante **lançamento de ofício**, conforme autoriza o inc. V, do art. 149, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial seria o estabelecido no inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, o **primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, porque não haveria o que homologar. No caso do IRPF, o termo inicial do prazo decadencial seria 01/01/1997, se considerado que a entrega tempestiva da declaração de ajuste anual ocorreria somente no ano de 1996, quando se poderia constatar a realização da operação e o não recolhimento do imposto sobre o ganho de capital. Nessa hipótese, a decadência somente ocorreria após 31/12/2001 e o lançamento, realizado no ano de 2001, não estaria por ela atingido.

Contudo, em se tratando de operação imobiliária, poder-se-ia argüir que no ano de 1995 o Cartório era obrigado a entregar à Receita Federal a Declaração de Operações Imobiliárias - DOI, até o dia 20 do mês subsequente ao da operação, e, assim, poderia o Fisco, após o encerramento do prazo para pagamento do imposto, exigir o tributo não pago, fazendo com que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado fosse 01/01/1996, hipótese em que a decadência ocorreria em 31/12/2000, fulminando o lançamento efetuado no ano de 2001.

No processo, salvo engano, não consta se o Cartório entregou tempestivamente a Declaração de Operações Imobiliárias - DOI à Receita Federal, de modo a possibilitar uma análise mais precisa do assunto, pois se houvesse inadimplência, dependendo do prazo, poderia se alterar o exercício do conhecimento da operação imobiliária pelo Fisco, e, por conseguinte, a data de início e término do prazo decadencial.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Contudo, diante da tese vencedora, de que a decadência ocorre após 5 (cinco) anos do **fato gerador**, era irrelevante para o resultado do julgamento convertê-lo em diligência para se apurar a data efetiva em que o Cartório entregou as DOI ao Fisco, pois, como se constata, esse fato não influi no termo de início do prazo decadencial adotado pela maioria do colegiado, que é o fato gerador.

Em face do exposto, a presente declaração de voto versará somente sobre o entendimento deste Conselheiro de que o **art. 150, caput, e seu § 4º, do CTN, tratam apenas do lançamento (constituição do crédito tributário) por homologação e não de decadência**, em que pese a farta doutrina e jurisprudência contrária.

A **interpretação literal e sistêmica** do art. 150 do CTN, à luz dos princípios gerais e dos institutos que informam o direito tributário e privado, conduz à conclusão de que a decadência se encontra disciplinada apenas no art. 173 do CTN e que, de acordo com a regra geral estabelecida no inciso I desse dispositivo legal, o termo de início do prazo decadencial é sempre o primeiro dia do **exercício seguinte** àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Sobre o **lançamento por homologação**, inicialmente transcreve-se a **doutrina** de Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 156, que diverge deste parecer apenas no que diz respeito à homologação **tácita**, que o autor entende que não ocorre se não tiver havido o pagamento antecipado do tributo, quando diz que *“a homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado”*, mesmo admitindo que o objeto da homologação não é o pagamento e 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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

*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 visualização dos termos do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, e da literalidade de suas disposições, transcreve-se a seguir o referido artigo e parágrafos:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

.....

§ 4º *Se a lei não fixar prazo à **homologação**, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se **homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (g.n.).*

Das disposições literais desse artigo constata-se que ele trata 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.

Os termos do art. 150 do CTN não permitem a interpretação de que estaria estabelecendo prazo de **decadência**, ao término do qual a Fazenda Pública perderia o direito de efetuar lançamento.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

Hugo de Brito Machado, na obra citada, págs. 156/157, discorre sobre o **pagamento antecipado** do tributo e **extinção do crédito tributário** nos seguintes termos:

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

*Assim, se o sujeito passivo prestou à autoridade administrativa as informações a que estava obrigado sobre a apuração do valor do tributo devido, decorrido o prazo fixado em lei para a homologação, ou, então, não havendo lei que o estabeleça, decorrido o prazo de cinco anos, ocorrerá a homologação tácita e o crédito tributário estará definitivamente extinto pelo pagamento antecipado.”*

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

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

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



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

Além de não impedir a revisão de ofício do lançamento por homologação, a **constituição automática** do crédito tributário confere segurança absoluta de efetivação do lançamento, que, no caso do IRPF, ocorre 1 (um) ano antes de expirar o prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I). Se não houvesse esse **“gatilho tributário”** e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia,



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

após o decurso do referido prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua **restituição**, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

No caso de operação imobiliária, a tributação é definitiva e o fato gerador da obrigação tributária, de acordo com o disposto no art. 114 do CTN, ocorre na data da operação, sendo a apuração do imposto mensal e o pagamento postergado para até o último dia útil do mês seguinte. Dessas datas, para fins da decadência, apenas a do efetivo pagamento do imposto, se ocorrer antes da entrega da declaração de ajuste anual na qual seja registrada a operação, tem relevância, pois é ela, nessa hipótese, que determina o exercício em que o Fisco toma conhecimento da operação e, por decorrência, fixa o termo de início da contagem do prazo decadencial, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado (CTN, art. 173, inc. I).

A **falta de pagamento antecipado** do crédito tributário, ou o seu **pagamento parcial**, nas hipóteses em que o Fisco não exige o pagamento prévio ou concomitante do tributo para a recepção das informações sobre a respectiva atividade apuratória do contribuinte, como é o caso do IRPF apurado na declaração de ajuste anual, **não impede a homologação expressa ou tácita** da atividade do sujeito passivo, bem assim o lançamento e a conseqüente **constituição** do crédito tributário.

Isto porque, além de o **CTN não vedar** a homologação nessas hipóteses, a **constituição** e a **extinção** de crédito tributário são institutos **distintos**, não sendo o último pré-requisito do primeiro. A extinção, ao contrário, exige como pré-requisito a constituição do crédito tributário, pois não se pode extinguir aquilo que não existe no mundo jurídico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

No caso de operação imobiliária, em não havendo o pagamento antecipado, a atividade apuratória do contribuinte só poderá ser homologada após a entrega da declaração de ajuste anual, se a operação for nela declarada. A informação do Cartório sobre essa operação (DOI) não constitui atividade apuratória do contribuinte, por ser obrigação acessória de terceiros, que não pode ser homologada, por não ser o Cartório sujeito passivo da obrigação tributária e, assim, não ter o dever de antecipar o pagamento do imposto, conforme estabelece expressamente o art. 150 do CTN. Esses fatos, entretanto, não alteram o termo de início do prazo para homologação do lançamento, se houver, e da decadência, que permanecem sendo contados a partir da data do fato gerador e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, respectivamente.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corroborando que o que se homologa é a **atividade** e não o pagamento, já decidiu, conforme parte da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

TRF4 – APELAÇÃO CÍVEL 562.412/PR e 566.743/SC

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

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

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

Nessa hipótese, apesar de o crédito tributário declarado e não pago, já estar regularmente constituído pela homologação tácita, podendo ser cobrado no



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

prazo prescricional de 5 anos (CTN, art. 174), existem decisões, conforme parte das ementas dos acórdãos adiante transcritas, no sentido de que **inexistindo pagamento, não haveria o que homologar**, e que, por isso, a exigência tributária se faz mediante **lançamento de ofício**, cujo prazo para a decadência seria contado na forma da regra geral do art. 173, inc. I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento** (de ofício), poderia ter sido efetuado, e não a contar do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

**STJ - RESP 23.706/RS**

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

**STJ - RESP 395.059/RS**

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

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

**STJ - ERESP 101.407/SP**

*"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado,*



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

*já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.”*

**STJ - RESP 169.246/SP**

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

**STJ - ERESP 278.727/DF**

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

**TRF1 - APELAÇÃO CÍVEL 01000801700/MG**

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



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

**TRF3-APELAÇÃO CÍVEL 530.288/SP**

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

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

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

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

**TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 522.463/SC**

*"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."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

**TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 543.714/RS**

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

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

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

Contudo, em face do exposto, verifica-se que a homologação tácita da atividade do contribuinte ocorre tanto na hipótese de falta total ou parcial de pagamento antecipado, devendo a totalidade ou a diferença do crédito tributário tacitamente constituído ser **cobrada** administrativa ou judicialmente, no prazo prescricional estabelecido pelo art. 174 do CTN, acrescido de juros e multa de **mora**, tendo em vista que o CTN não estabelece **penalidade** específica pelo descumprimento apenas do referido **“dever”** de pagar antecipadamente o tributo.



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

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

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

Na multicitada obra, Hugo de Brito Machado, págs. 158/159, discorre sobre a **revisão do lançamento por homologação**, nos termos que se seguem, divergindo do exposto apenas quando diz “*não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita*”, e que “*a distinção entre o lançamento de ofício e a revisão do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar*”. A decadência, como exposto, não comporta interpretação que altere o “*dies a quo*” estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) em função da modalidade de lançamento ou de procedimento administrativo de revisão:



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

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

*Ocorre revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto ocorre, por exemplo, quando o valor apurado e não pago é objeto de cobrança administrativa ou judicial, e depois a fiscalização constata ser aquele valor inferior ao efetivamente devido. E ainda quando, tendo sido pago o valor apurado pelo contribuinte, ocorre uma fiscalização que afirma a final regularidade daquela apuração, indicando, no respectivo termo de encerramento, não haver constatado qualquer irregularidade. Ou simplesmente não lavra auto de infração, o que corresponde à afirmação implícita de não haver sido constatada qualquer irregularidade. Nesses casos tem-se consumado o lançamento por homologação, e, **se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de ofício, a revisão do lançamento.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

A autorização contida no inc. V, do art. 149, do CTN, para que se efetue a revisão de ofício do **lançamento por homologação, sem distinguir a homologação expressa da tácita**, aliada à ressalva do parágrafo único de que essa revisão somente pode ser iniciada **enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**, demonstra inequivocamente que o prazo da decadência desse direito de rever e lançar de ofício, nas hipóteses de omissões e inexatidões nas informações prestadas ao Fisco é o estipulado no inc. I, do art. 173 do CTN, ou seja, o contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, e não do fato gerador, pois se assim não fosse, a disposição do parágrafo único do art. 149 do CTN, no caso de homologação **tácita**, seria inútil, pois a decadência se consumaria no momento dessa homologação (5 anos contados do fato gerador), inviabilizando a revisão dessa modalidade de lançamento, o que não se admite, pois a lei não contém palavras ou expressões inúteis, corroborando assim que o prazo do §, 4º, do art. 150, do CTN, não trata de decadência, referindo-se tão-somente à **homologação**, expressa ou tácita, da atividade apuratória do contribuinte, e à **constituição** do crédito tributário, que, como visto, independe de ter ou não havido pagamento antecipado do tributo, parcial ou integral, pois o que se homologa é a atividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

A extinção definitiva do crédito tributário quando houver pagamento antecipado do tributo é prevista no inc. VII, do art. 156, do CTN, não sendo **pré-requisito** da homologação, por ser ato jurídico posterior.

A homologação, tácita ou expressa, é, portanto, uma **modalidade de lançamento**, ou seja, de **procedimento administrativo**, destinado a **constituir** e não **extinguir** o crédito tributário, constituição essa que independe do pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

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

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

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

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

Por pertinente, registra-se que a **data de entrega da declaração** não é fato que possa ser considerado como data de início da contagem do prazo decadencial (*dies a quo*), porque assim não dispõe expressamente a lei ordinária e



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10  
Acórdão nº. : 102-46.341

também porque, se assim tivesse estabelecido, seria inconstitucional, pois feriria a hierarquia das leis estabelecida pela Constituição Federal, pois a **lei ordinária** não pode alterar **lei complementar**, categoria de lei a que foi erigido o CTN ao ser recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Assim, o "*dies a quo*" da decadência, ressalvada a exceção do inc. II, do art. 173, do Código Tributário Nacional, é sempre o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" (CTN, art. 173, inc. I).

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

Pelas mesmas razões acima expostas, o "*dies a quo*" estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) como marco inicial para contagem do prazo decadencial, ou seja, o primeiro dia do **exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não pode ser **interpretado** para se considerar como o primeiro dia do **mês seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, pelo simples fato de a legislação, relativamente a determinadas obrigações tributárias, estabelecer a tributação mensal, definitiva ou como antecipação do devido na declaração de ajuste anual, como é o caso da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, quando



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

alterou a forma de tributação do imposto de renda das pessoas físicas para **mensal**, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

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

Contudo, a referida interpretação (**decadência contada a partir do primeiro dia do mês seguinte**), deve ser **rejeitada** por não encontrar amparo no ordenamento jurídico nacional, em especial a Constituição Federal, que não admite que uma lei altere outra hierarquicamente superior. No caso, pretende-se que uma lei ordinária (Lei 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.

Além disso, a expressão "**exercício seguinte**" do CTN não comporta interpretação de que poderia também ser considerada como "**mês seguinte**", pois a palavra "**exercício**" refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao **ano civil**, que na linguagem fiscal equivale a **ano-calendário**.



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

Processo nº : 10930.003674/00-10

Acórdão nº : 102-46.341

Diante do exposto, ainda que se admitisse, em tese, que o IRPF é um tributo apurado e devido mensalmente, ainda assim, o "*dies a quo*" do prazo decadencial seria o **primeiro dia do exercício seguinte**, em obediência ao estabelecido no inc. I, do art. 173, do CTN, norma geral de Direito Tributário, que não pode ser alterada por lei ordinária.

O exposto aplica-se também no caso de operações imobiliárias, ou seja, o prazo decadencial será sempre contado do primeiro dia do **exercício seguinte** e não do mês seguinte, ainda que o contribuinte tenha, por determinação da legislação ordinária vigente, efetuado tempestivamente o pagamento do imposto sobre o ganho de capital até o último dia útil do mês subsequente ao do auferimento do ganho de capital e o cartório tenha apresentado regularmente a DOI.

Portanto, eventual arguição de preliminar de nulidade por decadência que tenha como termo inicial o primeiro dia do mês seguinte deve ser rejeitada, por falta de amparo legal.

Concluindo, temos que o prazo decadencial do IRPF, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), **devendo ser afastadas as preliminares** embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência, seria o primeiro dia:

- a) **do mês seguinte**, em virtude de lei ordinária ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF, inclusive sobre ganhos de capital (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 1º);



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

Processo nº. : 10930.003674/00-10

Acórdão nº. : 102-46.341

b) **após 31 de dezembro do ano calendário** em que os rendimentos forem percebidos, data de ocorrência do fato gerador do IRPF, tendo em vista que o art. 150, do CTN, não trata de decadência, mas de constituição de crédito tributário; e

c) **após a data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual**, fixado para o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos forem auferidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 7º).

Em face do exposto, entende-se que o lançamento efetuado em 2001, relativo à operação imobiliária realizada em março de 1995, não poderia ser considerado atingido pela decadência com base na contagem do prazo decadencial a partir da data do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), pois o *dies a quo* do prazo decadencial estabelecido pelo CTN é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco teria tomado conhecimento da operação que, no caso, seria o da entrega da DOI pelo Cartório ou da DIRPF pelo contribuinte, desde que nessa constasse a operação realizada, já que o pagamento não foi efetuado e estava sendo exigido mediante lançamento de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.

  
JOSÉ OLESKOVICZ