



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

Processo nº : 13808.000374/00-09  
Recurso nº : 137.058  
Matéria : IRPF – EXS.: 1995 a 1997  
Recorrente : VALTER FERREIRA DE ALMEIDA JUNIOR  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II  
Sessão de : 26 de janeiro de 2005  
Acórdão nº : 102-46.596

DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder ao lançamento após os cinco anos contados da data da entrega da declaração.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Decorrência da tributação ocorrer à medida que a renda for sendo percebida e da determinação normativa para pagamento do tributo sobre os fatos ocorridos em cada mês, a presunção legal que dá suporte ao levantamento de eventuais infrações caracterizadas por omissões de rendimentos com base na evolução positiva do patrimônio, somente pode ser estruturada em períodos mensais.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Inexiste obstrução à defesa se o procedimento fiscal foi desenvolvido com observação dos princípios inerentes à atividade, enquanto o lançamento, formalizado em acordo com a norma de fundo e acompanhado de esclarecimentos adicionais postos em Termo de Verificação Fiscal.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VALTER FERREIRA DE ALMEIDA JUNIOR.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência levantada de ofício para o período de janeiro de 1994 até abril de 1995. Vencidos os Conselheiros Nury Fragoso Tanaka (Relator), José Raimundo Tosta Santos e Antonio de Freitas Dutra que entendiam não decadente o lançamento. Por

*AMC*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de decadência.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO  
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

Recurso nº : 137.058

Recorrente : VALTER FERREIRA DE ALMEIDA JUNIOR

**RELATÓRIO**

Litígio decorrente do inconformismo da contribuinte com a decisão de primeira instância, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração, de 12 de maio de 2000, fls. 185, com crédito de R\$ 198.702,81, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente.

A verificação fiscal teve origem no Ofício n.º 4.749/98 INQ. CIVIL n.º 064/98 PJC-CAP n.º 423/97 do Ministério Público do Estado de São Paulo, datado de 16 de dezembro de 1998.

As infrações caracterizaram-se por omissões de rendimentos nos meses de janeiro a abril, e julho a dezembro do ano-calendário de 1994, fevereiro a dezembro de 1995, e abril a julho e outubro a dezembro de 1996, e foram apuradas com base na evolução patrimonial positiva sem o correspondente lastro financeiro para suporte. O detalhamento dos fatos econômicos que integraram a dita presunção legal de renda encontra-se no Termo de Verificação Fiscal, enquanto os demonstrativos dessa evolução, às fls. 168 a 170.

A fundamentação legal encontra-se indicada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 187.

Apesar de ter a Autoridade Fiscal levantado diversas irregularidades nas Declarações de Ajuste Anual - DAA sob análise, o contribuinte voltou-se contra a falta de *“uma descrição precisa e circunstanciada do fato gerador, acompanhada da indicação igualmente segura dos documentos e demais elementos mediante os quais se apurou qualquer disposição legal tida por violada ou tributo não recolhido”*,



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

como aspecto preliminar a contaminar a validade do feito, por cerceamento ao direito de defesa.

Quanto ao mérito, trouxe uma declaração de sua autoria, de 30 de maio de 2.000, fl. 197, confirmada por Jorge Luiz Joffre, na qual informado sobre a venda do lote de terras situado na Rua Armando de Oliveira Garcia, Avaré, SP, por R\$ 9.000,00, em 1996, para este último, e com suporte nesse documento pedido a consideração de tais recursos na análise da evolução patrimonial.

Protestou, ainda, contra a apuração mensal da renda, alegando que não há lei que contenha essa imposição, pois apenas exige-se a DAA e esta contém dados do período anual.

Finalizada a peça impugnatória com pedido de nulidade do feito pelos motivos elencados ou, em assim não sendo, apropriação do recurso obtido na venda do imóvel indicado.

Conforme citado no início, o colegiado julgador da Quinta Turma da DRJ/São Paulo II manteve a exigência, conforme Acórdão n.º 1.245, de 15 de agosto de 2.002, fls. 202 a 211.

Nesse ato, afastadas as causas que dariam ensejo à nulidade do feito pelo cerceamento ao direito de defesa, esclarecendo o Relator que o lançamento contém descrição dos fatos e a fundamentação legal que dá suporte à posição da Autoridade Fiscal, e complementou esse documento o detalhamento contido no Termo de Verificação Fiscal.

O recurso proveniente da venda do terreno localizado na Rua Armando Garcia, Avaré, SP, não foi acolhido porque a transação econômica de fundo requer documentação específica para validade perante terceiros.



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

Informado sobre a obrigação de ser mensal o levantamento patrimonial em decorrência das normas presentes nos artigos 1.º e 3.º, § 1.º, da lei n.º 7.713, de 1988, e no artigo 2.º da lei n.º 8.134, de 1990.

Concluído o voto com o demonstrativo do crédito tributário mantido.

Com observância do prazo legal, a contribuinte impetrou recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes no qual, reiterou as questões da peça impugnatória.

Em complemento, protestou pela validade do documento que apresentou à Autoridade Fiscal com suporte na falta de apresentação de qualquer *“fundamento, seja quanto à forma ou quanto ao conteúdo, que justificasse a rejeição do documento”*. E pediu aplicação da norma contida no artigo 332, do CPC, segundo a qual inexistente contraprova em contrário, deve o documento anexado à defesa ser aceito como prova idônea.

Finalizada a peça recursal com o mesmo pedido de nulidade do feito, e sendo essa posição superada, a acolhida do recurso advindo da venda do imóvel.

Arrolamento de bens, fls. 224 a 226, e 229 a 234.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Duas das questões a decidir contém características de preliminares pelo objeto na nulidade do feito, enquanto uma última, com centro na matéria principal, pela consideração de recurso que daria suporte parcial para diminuir o montante do fato-base encontrado pela Autoridade Fiscal para obtenção da renda omitida.

A decisão de primeira instância conteve justificativas e fundamentos adequados às questões reiteradas, no entanto, dada a manutenção do entendimento, procurar-se-á estender um pouco mais sobre o assunto neste voto, mantendo-se a fundamentação.

Um dos motivos que justificariam a nulidade seria a falta de clareza do texto e de indicação de documentos e base legal infringida. Na peça recursal pede-se, também, a identificação da documentação que deu suporte aos acréscimos patrimoniais.

“6. Sucede, todavia, que o auto de infração em apreço aponta os fatos que motivaram sua lavratura de forma vaga e imprecisa, referindo-se ao exame de uma suposta “documentação”, sem que tenham sido individualizados quais seriam esses documentos onde se assentaram as conclusões inferidas pela fiscalização.”

Na decisão *a quo*, a dita posição não foi acolhida com suporte no artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, que contém determinação dos requisitos do ato administrativo caracterizado como Auto de Infração, no artigo 59, do mesmo



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

ato legal, no qual a norma contém determinação para os motivos que fundamentam uma 'nulidade', e no artigo 60, também do mesmo ato, que alberga autorização à Administração Tributária para o saneamento de irregularidades contidas nesse tipo de ato, quando distintas daquelas do artigo anterior.

Conforme detalhado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fls. 186 e 187, título que abrange uma parte do Auto de Infração, a renda omitida nos anos-calendário verificados teve esclarecimento sobre sua obtenção com suporte na evolução patrimonial sem o devido lastro financeiro declarado<sup>1</sup>, detalhada analiticamente, por mês e ano de referência, sendo a fundamentação indicada ao final, fl. 187.

A complementar a descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal, fls. 162 a 167, que integrou o referido ato administrativo, e contém detalhamento minucioso a respeito do procedimento fiscal e do levantamento patrimonial. Portanto, inaceitável o pretendido cerceamento ao direito de defesa por eventual impossibilidade da identificação dos eventos que deram origem à evolução patrimonial positiva.

Mantém-se neste voto a fundamentação legal informada na posição externada no julgamento *a quo*, e rejeita-se a posição da defesa quanto a esta preliminar.

Outro aspecto para a nulidade do feito seria dado pela vedação legal ao levantamento mensal da renda auferida. Como a lei somente contém exigência para uma DAA, o contribuinte estaria desobrigado de manter registros e documentos das transações que ocorreram durante o ano-calendário.

---

<sup>1</sup> "Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo." Excerto do Auto de Infração, fl. 186.



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

Esse posicionamento da Autoridade Fiscal também foi muito bem fundamentado e justificado no voto condutor do julgamento *a quo*.

Naquela oportunidade, informado que o fundamento para a exigência mensal decorre da alteração na forma de incidência do tributo, que passou a ser instantânea, em cada percepção de rendimentos – artigos 1.º, 2.º e 3.º, da lei n.º 7.713, de 1988 - mantida na introdução do ajuste anual pela lei n.º 8.134, de 1990.

A fundamentação está correta, motivo para que a interpretação dela resultante satisfizesse a defesa. Neste voto, então, alguns esclarecimentos adicionais para melhorar o entendimento.

Como o fato gerador do tributo é do tipo complexo, pois a renda é composta de diversos tipos de rendimentos produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, nestes incluídos os ganhos de capital, sua conclusão somente ocorre no último momento do ano-calendário.

Conseqüentemente, os fatos econômicos intermediários que estruturam a renda ao final do período, devem encontrar-se documentados para que o contribuinte possa compor sua DAA. Esta é como se fosse um “espelho”, um extrato da posição do patrimônio no último dia do ano-calendário. No entanto, não é constituída por fatos que ocorreram, apenas, nesse dia, mas em todo o ano-calendário, como por exemplo, a aquisição de um imóvel em determinado mês do início do período.

Assim, apesar de não se encontrar obrigado a apresentar uma declaração de ajuste anual em cada mês, a pessoa física deve manter os documentos que dão suporte às transações econômicas motivadoras de alterações em seu patrimônio e daquelas que de uma forma transversal possibilitem o mesmo fim.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

A obtenção da renda por esse tipo de presunção legal está centrada no fato de ter ocorrido um “crescimento” do patrimônio, evidenciado pelo conjunto de bens, direitos e obrigações adquiridos nos períodos em análise, adicionado aos gastos mais significativos efetivamente comprovados, sem o suporte em rendimentos declarados.

O confronto do total mensal dessas *aplicações* de moeda com os recursos mensais oferecidos à tributação, bem assim, aqueles oriundos de outras transações, como empréstimos, doações, etc., quando positivo, externa fato ou fatos econômicos não identificados na DAA, porque é impossível alguém adquirir bens ou efetivar gastos – todos devidamente documentados – sem que haja um lastro financeiro como respaldo.

Então, com suporte nessa evidência – fato-base da presunção - permitido à Autoridade Fiscal estabelecer a existência de outro fato ou fatos econômicos que geraram uma renda auferida e não tributada pelo sujeito passivo.

Visando a agilização do trabalho fiscal e a recuperação mais rápida do tributo não pago, a Administração Pública institui presunções por meio de lei, ditas *presunções legais*, que se constituem fatos-base ligados à renda percebida e que permitem ao legislador impor a incidência tributária quando existentes e não contrapostos pelo contribuinte.

A presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker<sup>2</sup>, tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido. A correlação *natural* entre a existência de dois fatos

---

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo A. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª Ed., RJ, SARAIVA, 1972, P. 462.



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.

E concluiu o ilustre autor sobre o conceito em análise que:

Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.

Assim, o ato administrativo está correto, e não requer qualquer reparo.

Passando à questão remanescente, agora na parte tocante à matéria de fundo, pede-se acolhida da venda de imóvel que tem lastro em uma declaração prestada pelo contribuinte, de 30 de maio de 2.000, fl. 197, na qual Jorge Luiz Joffre confirma a transação.

Para que acolhida do fato econômico, necessária presença de outros dados a corroborar a sua ocorrência no tempo e espaço indicados.

No processo a cópia da DAA, fl. 09, contém descrição de fato relativo à aquisição do referido imóvel por R\$ 8.000,00 e posterior venda no ano-calendário de 1.996, por R\$ 14.000,00. Não há indicação do adquirente, nem do documento que deu lastro à transação.

Solicitada a comprovação das transações de compra e de venda desse imóvel, mediante Termo de Intimação, fl. 2, não houve atendimento, conforme indicado no Termo de Verificação Fiscal – TVF, fl. 163 e 166.

Observe-se que os dados declarados para constituírem valores integrantes de variação patrimonial, devem ser *comprovados*, justamente por terem como fundamento transações econômicas e que denotam relações *jurídicas* com terceiros.

Nesta situação, por *coerência de procedimento*, uma vez que a Autoridade Fiscal na composição da evolução patrimonial inseriu aquisição de bem



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

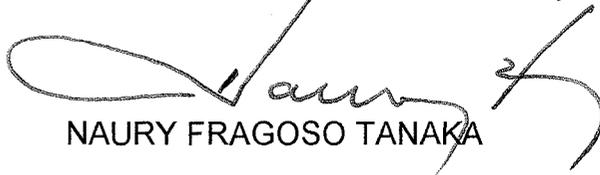
Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

declarado mas com transação econômica de compra não comprovada, e considerando que a DAA foi apresentada em momento anterior ao início do procedimento contendo informação sobre a dita venda, em valor superior (R\$ 14.000,00) ao montante requerido (R\$ 9.000,00), constante da declaração de venda e compra, fl. 197, deve a renda omitida no mês de dezembro de 1996, ser reduzida em igual importância.

Isto posto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso** para excluir R\$ 9.000,00 (nove mil reais) da renda omitida no mês de dezembro do ano-calendário de 1.996.

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

**V O T O V E N C E D O R**

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Redatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Há preliminar a ser analisada.

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 rege que *“a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Assim, o lançamento é o ato de proceder (procedimento), é a atividade vinculada e obrigatória das autoridades administrativas visando tornar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

liquida 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).*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*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).



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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

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;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*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).

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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 consuma 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.*”

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 - fazer 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;*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*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:*

*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 derresponsabilidade 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 àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. ”Quando



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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.

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 : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*devedor não puder cumprir a prestação na espécie ajustada (art. 1.534).*

*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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

tributária, informa determinado fato para as autoridades administrativas e esta efetua a apuração do *quantum debeatur* 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 da fornecidos pelos contribuintes à Prefeitura Municipal, efetuam o lançamento e notificam o contribuinte dizendo o valor e quando pagar o tributo.

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;*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*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)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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 consuma 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.*”

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*



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

*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:*

*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



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

Processo nº : 13808.000374/00-09

Acórdão nº : 102-46.596

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 26 de janeiro de 2005.

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO