



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Recurso nº. : 136.444
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 e 1994
Recorrente : RIDEO OKUDA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASILIA/DF
Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.574

IRPF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INTIMAÇÃO ENTREGUE A TERCEIRO NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE - Considera-se efetivada a notificação realizada na data do recebimento no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmado com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

IRPF - AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DA DATA E HORA - NULIDADE - INEXISTÊNCIA - A falta de indicação da data e hora da lavratura do Auto de Infração não enseja a decretação da sua nulidade, ainda que se tratem de elementos essenciais estabelecidos no art. 10, inc.II, do Decreto nº 70.235/1972, se o ato cumpriu sua finalidade, se essa lacuna foi suprida pela data da ciência do lançamento e se não há prejuízo para a defesa. Aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e economia processual

PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIA - Rejeita-se o pedido de diligências quando nos autos há elementos suficientes para o julgamento, bem como o de perícia, quando desnecessária e não formulado conforme o que determina o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ou seja, não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSO NO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO - Sendo o imposto de renda das pessoas físicas devido mensalmente, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subseqüentes, dentro do mesmo ano-calendário, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

declaração mensal de bens e direitos e das dívidas e ônus reais. Contudo, os saldos remanescentes ao final de cada ano-base, em decorrência da obrigatoriedade da apresentação da declaração anual de bens e direitos e de dívidas e ônus reais, somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na referida declaração e sua efetiva existência seja devidamente comprovada com documentação hábil e idônea.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIDEO OKUDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, AFASTAR a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ézio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:

21 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

Recurso nº. : 136.444

Recorrente : RIDEO OKUDA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para exigir o crédito tributário, relativo aos exercícios de 1993 e 1994, anos-calendário de 1992 e 1993 (fl. 862), por acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 863/872), conforme demonstrativos abaixo:

Crédito Tributário em R\$	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	76.636,21
Juros de mora calculados até 31/03/1998	51.551,36
Multa proporcional passível de redução	57.477,15
Total do crédito tributário	185.664,72

Acréscimo patrimonial a descoberto			
Fato gerador	Proc-fls.	Valor tributável	Valor tributável-UFIR
01/92	864	636.158,48	1.065,49
02/92	864	6.625.837,84	8.835,51
03/92	865	8.301.736,91	8.778,96
04/92	865	4.271.072,50	3.701,23
05/92	865/866	10.951.980,32	7.920,21
09/92	867	620.592.935,55	197.917,11
Total ano 1992	919	-x-x-x-	228.218,51
01/93	869	77.789.198,46	10.494,26
02/93	869	63.446.353,16	6.611,04
03/93	869	1.228.580.785,22	101.023,31
07/93	871	571.244.336,03	17.442,75
08/93	871	252.318,75	5.896,68
Total ano 1993	920	-x-x-x-	141.468,04

O sujeito passivo impugnou a exigência fiscal (fls. 925/936), ressaltando inicialmente a existência de uma relação de parceria entre o autuado e o contribuinte Massaaki Okuda na produção, comercialização e investimentos da atividade rural, devidamente reconhecida pela autoridade lançadora (fl. 926).

Alega como preliminar a nulidade da intimação porque não foi entregue diretamente ao autuado, e do auto de infração, por erro material, porque não foi



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

preenchido o dia e a hora da lavratura e também por que não indicou o local onde se deveria efetuar o pagamento, bem assim a decadência do direito de lançar relativamente aos fatos ocorridos no ano-calendário de 1992. No mérito alega que não foram considerados recursos que relaciona. Refaz o demonstrativo da evolução patrimonial (fls. 931/936) onde não apura acréscimo patrimonial no ano-calendário de 1992 e nos meses de janeiro e fevereiro de 1993 e exclui parte do acréscimo do mês de março de 1993.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília, mediante o Acórdão DRJ/BSA nº 4.104, de 19/12/2002 (fls. 941/953), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, falta de indicação de data e hora da lavratura do auto de infração e do local para recolhimento do crédito tributário e de decadência, e, no mérito, julgou procedente o lançamento.

Dessa decisão o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes, repetindo praticamente as mesmas alegações da impugnação, argüindo preliminarmente:

- a) nulidade do processo porque no auto de infração não está indicado o dia e a hora em que foi lavrado e também porque não evidenciou o local para o pagamento reclamado ou para apresentação da defesa, violando o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 (fl. 960);
- b) nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa porque a intimação do lançamento foi feita a terceiro e não pessoalmente ao autuado, fato que violaria o disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 (fl. 960) e teria causado prejuízo à defesa, porque teria reduzido o tempo para produzir suas contra-razões, demonstrativos e coletar provas (fl. 961), em virtude do terceiro somente ter-lhe entregue a intimação há menos de uma semana do prazo para entrega da impugnação, e por considerar que se trata de um processo volumoso



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

que requeria a busca de informações e documentos de seis anos atrás e a elaboração de demonstrativos (fl. 962);

c) decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo sobre fatos ocorridos no ano de 1992 (exercício de 1993), tendo em vista o lançamento foi efetuado em maio de 1998, quando já decorrido 5 anos do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), que ocorreu em 31/12/1992 (fl. 963).

No mérito, diz que a fiscalização e a decisão de primeira instância deixaram de considerar no demonstrativo da evolução patrimonial recursos indicados pelo recorrente que elidiriam o acréscimo patrimonial relativo ao ano de 1992 e parte do ano de 1993, conforme demonstrativo que elaborou e acompanha o recurso (fl. 965).

Repete as alegações da impugnação de que não foram considerados os seguintes ingressos (fl. 965):

a) em janeiro/92, referente indenização do PROAGRO, conforme extrato do Banco do Brasil, de cuja importância total de Cr\$ 76.646.792,00, aproveita-se 50% para o atuado, ou seja, Cr\$ 38.323.396,00;

b) em agosto/92, recursos derivados de empréstimos no Banco do Brasil, em nome do atuado e seu parceiro, que totalizaram Cr\$ 2.169.237.484,80, cabendo Cr\$ 1.084.618.742,40 (50%) para o impugnante, ao invés dos Cr\$ 272.712.634,56, lançados pela fiscalização.

Por último, o recorrente volta a ressaltar que a escassez de tempo para a impugnação teria impedido a defesa de buscar os elementos necessários para justificar os acréscimos patrimoniais a descobertos nos meses de julho/93, agosto/93 e parte do montante apurado em março/93, nos valores de Cr\$ 571.244.336,03, Cr\$



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

252.318,75 e Cr\$ 182.834,169,84, respectivamente, bem como requer que se determine diligência para comprovar o alegado (fl. 966).

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'JL' or similar, written over the end of the sentence 'É o Relatório.'



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Acórdão nº. : 102-46.574

V O T O

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

A alegação de nulidade do processo porque no auto de infração não constou o dia e a hora em que foi lavrado e também porque não evidenciou o local para o pagamento do crédito tributário ou para apresentação da defesa, como se demonstrará, não procede.

De fato, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o auto de infração conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II – o local, a data e a hora da lavratura;
- III – a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
- VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Entretanto, os artigos 59 e 60 do referido diploma legal, abaixo transcritos, estabelecem os casos de nulidades e dispõem que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 não importarão em nulidade e serão sanadas quando não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, que é o caso do presente processo, que foi sanado com a data da ciência do auto de infração (fl. 922), data a partir da qual se passou a contar o prazo para a impugnação,



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

que foi apresentada tempestivamente, numa prova irrefutável de que o contribuinte sabia o local da entrega da impugnação e de que não houve prejuízo para o sujeito passivo:

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Portanto, a falta de indicação da data e da hora da lavratura do Auto de Infração não enseja a decretação da sua nulidade, por não constituir vício insanável que comprometa a finalidade da exigência, especialmente se essa lacuna foi suprida pela data da ciência do lançamento, bem assim porque que não houve cerceamento de defesa, prejuízo ao autuado e nem interferência na solução do litígio, em virtude de os prazos da decadência e para impugnação não terem sido afetados, em virtude de serem contados com base na data da ciência do lançamento.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido, conforme se constata das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

“PRELIMINAR - AUTO DE INFRAÇÃO. DATA E HORA. INEXISTÊNCIA - A inexistência dos aspectos temporais (data e hora da lavratura do auto de infração), requisitos necessários para a caracterização do aspecto temporal do fato gerador, não compromete a finalidade da exigência se essa lacuna foi suprida pela data da ciência do lançamento, não consubstanciando hipótese de nulidade contemplada na legislação tributária.” (Acórdão 106-13534).

“PRELIMINAR REJEITADA. DATA E HORA DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. A falta de data e hora de lavratura do auto de infração



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

não constitui nulidade insanável. Não há cerceamento de defesa, se não acarreta prejuízo ao atuado. Preliminar rejeitada.” (Acórdão 301-29046).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FALTA DE DATA E DE HORA NO AUTO DE INFRAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. A inexistência dos aspectos temporais (data e hora) na lavratura do auto de infração, denota mera irregularidade formal, não comprometendo a finalidade da exigência. Tais requisitos delimitam a aplicação dos dispositivos legais consoante a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, espancando-se o emprego de leis ulteriores à data da respectiva lavratura. A data da ciência da intimação supre a falta em comento, mormente para se determinar a contagem do prazo decadencial prescrito pelo artigo 173 do CTN.” (Acórdão 103-20828 e 103-19444).

“AUTO DE INFRAÇÃO - DATA E HORA DA LAVRATURA - NULIDADES. A exigência de constar do Auto de Infração a data e horário em que ocorreu a respectiva lavratura, quando não evidenciado qualquer prejuízo à defesa do contribuinte, fica suprida pela aposição do carimbo de protocolo que dá início à formação do processo. (Acórdão 303-29501 e 303-29501).

Auto de infração. Nulidade. Falta de data e hora de lavratura não constitui nulidade, mas irregularidade que não resultou em prejuízo do sujeito passivo e não influi na solução do litígio (Art. 60 do Dec. 70.235/72).” (Acórdão 301-28970).

“NULIDADE DO LANÇAMENTO - FALTA DO GRUPO, DATA E HORA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o atuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal. NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.” (Processo Administrativo Fiscal). (Acórdão 104-17338).

“(…) - PRELIMINAR DE NULIDADE - 1- Rejeitada a preliminar de nulidade pela ausência, no auto de infração, da data e hora de sua lavratura, posto que desde a ciência até a sua impugnação, o contribuinte não teve prejudicada sua defesa, constatando-se a aplicação do art.60 do Decreto nº 70.235/72. (…).” (Acórdão 106-12870).

“(…) - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - FALTA DE ELEMENTOS ESSENCIAIS DO AUTO DE INFRAÇÃO - PRINCÍPIOS DA ECONOMIA PROCESSUAL E DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS - A falta de indicação da data, hora e local da lavratura do Auto de Infração não enseja a decretação da sua nulidade, ainda que se tratem de elementos essenciais tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto nº 70.235/72, se não



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. Aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e economia processual.” (Acórdão 203-03537).

A alegação de que o auto de infração não evidenciou o local do pagamento ou da apresentação da impugnação também não procede, pois o contribuinte, se dúvidas tivesse, poderia consultar, inclusive por telefone, a Delegacia da Receita Federal em Goiânia/GO, que era o órgão fiscalizador e a quem prestou esclarecimentos quando intimado pela fiscalização. Além disso, o contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação na referida Delegacia da Receita Federal, numa demonstração de que sabia onde apresentá-la, circunstância que por si só invalida essa alegação. Quanto ao local do pagamento, acresça-se ainda que, além de poder efetuar consulta semelhante à DRF/Goiânia/GO, com a apresentação da impugnação ficou demonstrado que o sujeito passivo optou por não efetuá-lo, mas por contestar o lançamento.

Diante do exposto, rejeito a preliminar argüida.

A preliminar de nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa porque a intimação do lançamento foi feita a terceiro e não pessoalmente ao autuado, fato que, segundo o recorrente, violaria o disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e lhe teria causado prejuízo à defesa, porque o tempo da impugnação ficou reduzido, em virtude do terceiro somente ter-lhe entregue a intimação há menos de uma semana do prazo para entrega da impugnação, não encontra amparo legal.

O Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que rege o processo administrativo fiscal, em seu art. 23, abaixo transcrito, considera efetuada a intimação do contribuinte por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio, no caso, efetuada por servidor da repartição, com a prova do recebimento no seu domicílio tributário, sem exigir que seja entregue pessoalmente ao sujeito passivo. No caso, o recebimento da intimação está comprovado com a assinatura e data aposta no próprio auto de infração (fl.922), de pessoa de bem e do convívio do contribuinte (fl. 927), tendo-se, portanto, como legalmente intimado nessa data:



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

.....
*II – por **via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via **com prova de recebimento no domicílio tributário** eleito pelo sujeito passivo.”*
(g.n.).

§ 2º Considera-se feita a intimação:

.....
II – no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, 15 (quinze) dias após a data da expedição da intimação.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.”

Nesse sentido tem reiteradamente decidido o Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas que, mesmo se referindo à notificação via postal, são aplicáveis ao caso em análise, tendo em vista que, no caso, a legislação admite a notificação também por qualquer outro meio:

“VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL NO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO - Considera-se recebida à correspondência fiscal enviada através de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio do sujeito passivo, confirmado com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.” (Ac 104-19376).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NOTIFICAÇÃO VIA POSTAL - Considera-se efetivada a notificação realizada mediante aviso postal na data do recebimento no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, ainda que conste a assinatura de terceiro no Aviso de Recebimento.” (Ac 106-12483).

“VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - Considera-se recebida a correspondência fiscal enviada através de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio do sujeito passivo, confirmado com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.” (Ac 104-19301).

“IRPF - NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE - Considera-se válida a notificação de lançamento entregue no endereço indicado pelo contribuinte como seu domicílio fiscal, ainda que este tivesse se ausentado, temporariamente, por motivo de viagem.” (Ac 104-15916).



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

“IRPF - NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE - Considera-se válida a notificação encaminhada e recebida no domicílio indicado pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos pessoa física, se não informou ele a alteração de seu endereço junto à repartição fiscal.” (Ac 104-16116 e 104-16131).

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NOTIFICAÇÃO VIA POSTAL - De acordo com o art. 4º, da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, combinado com o inc. II, do art. 23, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, com a redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 10/11/97, considera-se efetuada a notificação do mandado de procedimento fiscal por via postal com a prova do seu recebimento (Aviso de Recepção-AR) no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.” (Ac 102-46430).

Por último, de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 acima transcrito, o processo administrativo fiscal somente é nulo nas hipóteses nele elencadas, que não é o caso dos presentes autos, tendo em vista que está sobejamente e materialmente comprovado com a apresentação tempestiva da impugnação e do recurso, que não houve cerceamento do direito de defesa. Além disso, verifica-se que o recurso foi apresentado quase 5 anos após a notificação do lançamento, tempo mais do que suficiente para se buscar e apresentar junto com o recurso qualquer prova que se entendesse necessária, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 4º, letra “a”.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do processo pelo fato de a intimação não ter sido recebida no domicílio tributário pessoalmente pelo sujeito passivo.

A preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o IRPF sobre os eventos ocorridos no ano-calendário de 1992, exercício de 1993, deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN (lançamento por homologação), como se demonstrará adiante, não trata de decadência, a qual é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do inc. II do referido artigo, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

Portanto, de acordo com o art. 173, do CTN, abaixo transcrito, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1992, o fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1992 e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1994. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após essa data, ou seja, em 31/12/1998. Tendo o lançamento sido efetuado no mês de maio de 1998, não está atingido pela decadência:

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

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

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

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

*“Não ocorrendo a homologação **não existirá o crédito tributário** e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, **nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado.**”* (g.n.).

*“Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que **é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento.** É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a **homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado.** Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN. A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de **apuração**, prestou à autoridade administrativa as **informações** relativas aos valores a serem*



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

*pagos (DCTF, GIA, etc.), e não efetuou o pagamento, **pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente**, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um **lançamento por homologação sem antecipação do pagamento** correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.”*

Para melhor visualizar os termos do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, e o sentido que literalmente o Código lhes atribui, transcreve-se a seguir o referido artigo e parágrafos:

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

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

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

Das disposições literais desse artigo constata-se que ele trata, como dito anteriormente, apenas de lançamento para constituição do crédito tributário, pela modalidade de homologação, expressa ou tácita, e da extinção, imediatamente após a constituição, do referido crédito tributário, relativamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o “dever” de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A extinção do crédito somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Os termos do referido dispositivo legal não admitem a interpretação de que estaria estabelecendo prazo de decadência, ao término do qual a Fazenda Pública perderia o direito de efetuar lançamento. Além desse aspecto literal, verifica-se, ainda,



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

que o lançamento por homologação (CTN, art. 150) integra a Seção II – Modalidades de Lançamento, do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário. Esse capítulo, como se contata de seu título, versa sobre lançamento, ou seja, de constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário e na Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade desses dispositivos legais e a própria organização e coerência dada ao CTN pelos seus autores, tratando dessas matérias em capítulos e seções separadas, não autoriza que se interprete que esse dispositivo (CTN, art. 150) trata de extinção do crédito tributário.

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

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

Sobre o pagamento antecipado do tributo e extinção do crédito tributário, transcreve-se, a seguir, a doutrina de Hugo de Brito Machado, na obra citada, págs. 156/157:

“O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN. Se a lei



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

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:

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



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

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

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

Além de não impedir a revisão de ofício do lançamento por homologação, a constituição automática do crédito tributário confere segurança absoluta de efetivação do lançamento, que, no caso do IRPF, ocorre 1 (um) ano antes de expirar o prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I).

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do referido prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

A falta de pagamento antecipado do crédito tributário ou o seu pagamento parcial nas hipóteses em que o Fisco não exige o pagamento prévio ou concomitante do tributo para a recepção das informações sobre a respectiva atividade apuratória do contribuinte, como é o caso do IRPF, não impede a homologação expressa ou tácita, bem assim o lançamento e a conseqüente constituição do crédito tributário. Isto porque, além de o CTN não vedar a homologação nessas hipóteses, a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último pré-requisito do primeiro. A extinção, ao contrário, exige como pré-requisito a



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

constituição do crédito tributário, pois não se pode extinguir aquilo que não existe no mundo jurídico.

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

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.

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

TRF4 – APELAÇÃO CÍVEL 562.412/PR e 566.743/SC

“1. Nos tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, a doutrina distingue duas hipóteses possíveis para a contagem do prazo decadencial: em havendo o pagamento, ainda que insuficiente,



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

considera-se como dia inicial da decadência o da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

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

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

Nessa hipótese, apesar de o crédito tributário declarado e não pago já estar regularmente constituído pela homologação tácita, porque o que homologa é a atividade e não o pagamento, podendo, portanto, ser cobrado no prazo prescricional de 5 anos (CTN, art. 174), existe decisões, conforme parte das ementas dos acórdãos adiante transcritas, no sentido de que inexistindo pagamento, não haveria o que homologar, e que, por isso, poderia ser efetuado o lançamento de ofício após o decurso do prazo de 5 anos, contados do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), pois esse fato (lançamento de ofício) teria o condão de alterar o prazo da decadência, que passaria a ser contado na forma do art. 173, inc. I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento (de ofício) poderia ter sido efetuado, e não mais a contar do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

STJ - RESP 23.706/RS

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

STJ - RESP 395.059/RS



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

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

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

STJ - ERESP 101.407/SP

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

STJ - RESP 169.246/SP

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

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. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

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."

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."



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

**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.”

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

A propósito do entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, consigna-se que mesmo nessa tese, o pagamento parcial ou total do tributo ou o lançamento de ofício não poderia alterar o “*dies a quo*” do prazo tido como decadencial estabelecido pelo art. 150 do CTN, que é a data do fato gerador, por absoluta falta de previsão legal. O referido dispositivo legal não admite e nem autoriza essa interpretação de que nas referidas hipóteses (falta de pagamento antecipado e lançamento de ofício), o “*dies a quo*” do prazo decadencial seria alterado para o estabelecido no art. 173 do CTN.

Isto porque, se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já estiver decaído, segundo o entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência, nenhum ato ou fato poderia alterar ou reverter a decadência consumada pelo decurso do prazo de 5 anos do fato gerador.

Essa dificuldade, para não dizer impossibilidade, de compatibilizar as disposições do art. 149 do CTN com a tese de que o art. 150 do CTN trata da decadência, decorre do fato de que o art. 150 do CTN não trata de decadência, mas



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

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

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

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

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

Como visto, a falta de pagamento antecipado e o lançamento de ofício não têm, como entendem aqueles que defendem a tese de que o art. 150 do CTN trata de decadência, o condão de alterar esse “*dies a quo*” tido como da decadência (data do fato gerador) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo a ampliar o prazo decadencial (5 anos do fato gerador). Assim, ao contrário do que se defende no referido entendimento, se prevalecer a tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, o lançamento, ainda que de ofício, seria nulo, porque o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já estaria irremediavelmente atingido pela defendida decadência do art. 150 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Acórdão nº. : 102-46.574

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:

*“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



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

*tem-se consumado o lançamento por homologação; e, **se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de ofício, a revisão do lançamento.***

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

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

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

Mesmo diante da disposição literal do art. 150 do CTN de que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte existia o entendimento de que o que homologava é o pagamento. Isso se deve, como esclarece Hugo de Brito Machado, na



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

obra citada, pág. 157, texto abaixo reproduzido, ao fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações ao Fisco, este só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida e da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento:

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

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

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

A extinção definitiva do crédito tributário quando houver pagamento antecipado do tributo é prevista no inc. VII, do art. 156, do CTN, não sendo pré-requisito da homologação, por ser ato jurídico posterior. A homologação, tácita ou expressa, é uma modalidade de lançamento, ou seja, de procedimento administrativo, destinado a constituir e não extinguir o crédito tributário, constituição essa que independe do pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo.

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



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

assegurar a cobrança do imposto devido, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN.

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

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

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

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

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

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

Nessa hipótese, os juros seriam devidos desde a data em que deveria ter sido efetuada a antecipação do pagamento. Assim, no caso da DIRPF, cujo imposto declarado não foi pago, que vier a ser homologada tacitamente, em virtude de o crédito tributário não ter sido constituído mediante homologação expressa no prazo de 5 anos (CTN, art. 150, § 4º), os juros seriam exigidos desde o dia seguinte ao



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Acórdão nº. : 102-46.574

término do prazo para entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual e pagamento antecipado do imposto, que é o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao do recebimento dos rendimentos, conforme estabelecem os arts. 7º e 13, da Lei 9.250, de 26/12/1995.

Por pertinente, registra-se que a entrega da declaração, por si só, não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial (*dies a quo*), ressalvada a hipótese de a lei ordinária estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de constituição do crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

“NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido.”



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Acórdão nº. : 102-46.574

Os referidos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 – RIR/80 estabeleciam, *in verbis*:

“Art. 629 – A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos, ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (AR), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 83 e 200, a, e Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2º).”

“Art. 758 – As intimações ou notificações de que trata este Regulamento serão, para todos os efeitos legais, consideradas feitas (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 200):

I – na data de seu recebimento, quando entregues pessoalmente;”

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

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

O parágrafo único do art. 173 do CTN diz respeito apenas à notificação ou medida preparatória indispensável ao lançamento, ocorridas antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I). Trata, portanto, de hipótese de antecipação do *dies a quo* do prazo decadencial, quando o Fisco inicia um procedimento de fiscalização antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

Em resumo, a data de entrega da declaração, por si só, não é fato que possa ser considerado como data de início da contagem do prazo decadencial.

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

Pelas mesmas razões acima expostas, o "*dies a quo*" estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) como marco inicial para contagem do prazo decadencial, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não pode ser interpretado para se considerar como o primeiro dia do mês seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, pelo simples fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 2º, ter alterado a forma de tributação do imposto de renda das pessoas físicas para mensal, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, bem assim porque a palavra "exercício" refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário

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



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

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

Contudo, a referida interpretação (decadência contada a partir do primeiro dia do mês seguinte), deve ser rejeitada por não encontrar amparo no ordenamento jurídico nacional, em especial a Constituição Federal, que não admite que uma lei altere outra hierarquicamente superior. No caso do IRPF, pretende-se que uma lei ordinária (Leis nº 7.713/88), específica para um tributo federal, tacitamente altere uma lei complementar (CTN), que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

O mesmo ocorre com o dispositivo legal que trata da apuração do ganho de capital e do pagamento do respectivo imposto devido (Lei nº 8.134/90, art. 18), que, por fixar o prazo para pagamento desse imposto até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção do mencionado ganho, não tem o condão de alterar as disposições do CTN (Lei Complementar), que estabelecem que a decadência ocorre 5 anos após o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

Assim, no caso de ganho de capital, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte e de ter o Cartório encaminhado à Receita Federal a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, a contagem do prazo decadencial se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ressalvada a hipótese de alienação realizada em 31 de dezembro, o lançamento, no caso de ganho de capital, pode, em tese, ser efetuado no mesmo ano da operação.



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41
Acórdão nº. : 102-46.574

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda sobre ganho de capital e o IRPF, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

- a) primeiro dia do mês seguinte, em virtude de a legislação ordinária (Leis nº 7.713/88 e 8.134/90) ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF;
- b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos;
- c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário (CTN, art. 150, § 4º); e
- d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, fixado para o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos forem auferidos.

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1993, ano-calendário de 1992, efetuado no mês de maio de 1998, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/1998.

O protesto de juntada posterior de novos elementos e provas deve ser indeferido, por não encontrar amparo na legislação que rege o processo administrativo fiscal, que não comporta esse procedimento de produção de provas após a apresentação da impugnação. Na impugnação e no recurso do processo administrativo fiscal inexistem as fases de instrução, apenas a de julgamento. Por essa razão, as provas devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, precluindo, de acordo com o §



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, abaixo reproduzido, o direito de apresentá-las em outro momento processual, ressalvadas as exceções ali estabelecidas:

“Art.16. A impugnação mencionará:

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

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

b) refira-se a fato superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Consigne-se que se o contribuinte tivesse apresentado juntamente com o recurso as provas que, segundo alega, não teve tempo para buscar, em virtude de a notificação do lançamento não lhe ter sido entregue pessoalmente, tal pleito poderia ser analisado à luz da exceção da impossibilidade de apresentação em momento oportuno - impugnação (Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 4º, letra “a”). Contudo, desde a data em que diz ter efetivamente tomado ciência do auto de infração, que seria no final do mês de maio de 1998 (fl. 962), até a data da apresentação do recurso em 19/02/2003 (fl. 959), se passaram quase 5 anos, tempo suficiente para providenciar todas as provas que entendesse necessárias para apresentar com o recurso. O protesto por juntada de novos documentos após a data de entrega do recurso deve ser indeferido, por esse motivo e por falta de amparo legal.

O pedido de diligência, de acordo com o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, considera-se não formulado se não preencher os requisitos de admissibilidade estabelecidos pelo inc. IV do referido dispositivo legal, a seguir transcrito:

“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



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

recorrente transferiu o saldo de Cr\$ 219.344.650,98 que apurou no se demonstrativo do mês de dezembro de 1992 (fl. 935) para o mês de janeiro de 1993.

Como anotado pela DRJ, a prova a que se refere o recorrente para justificar os recursos que teria recebido do PROAGRO no mês de janeiro de 1992 é uma cópia de "Informação sobre Operações de Empréstimos para efeito de Declaração de Imposto de Renda - Ano-base 1992 - Exercício 1993", emitido pelo Banco do Brasil (fl. 937), onde é informado o montante recebido de Cr\$ 76.646.972,00, a título de Indenização do PROAGRO, sem especificar o mês em que foi efetivamente liberado. Nesse documento foi manuscrito a expressão "*janeiro/92*".

Relativamente aos recursos que o recorrente alega que teria recebido no mês de agosto de 1992, referente a empréstimos junto ao Banco do Brasil, no montante de Cr\$ 2.169.237.484,80, do qual lhe caberia 50%, ou seja, Cr\$ 1.084.618.742,40, a prova juntada aos autos é também uma cópia do documento emitido pelo Banco do Brasil (fl. 938) intitulado "Informação sobre Operações de Empréstimos para efeito de Declaração de Imposto de Renda - Ano-base 1992 - Exercício 1993", onde é informado apenas o Saldo Devedor em 31/12/92 no montante recebido de Cr\$ 1.508.588.423,00.

Ambos os documentos foram apresentados à autoridade lançadora durante a ação fiscal com a resposta, datada de 10/11/1997 (fls. 32/33), às Intimações nº 263 (fl. 06) e 531/97 (fl. 30), encontrando-se às fls. 37 e 40, que juntamente com os demais documentos apresentados, embasaram a elaboração pelo Fisco do demonstrativo da evolução patrimonial (fls. 802/810), onde não se considerou o valor que teria sido liberado no mês de janeiro/92 e se computou no mês de agosto/92 apenas o valor de Cr\$ 272.712.634,56.

Na cópia do documento fornecido pelo Banco do Brasil (fl. 38) consta a anotação manuscrita "*92/00129-7 - 31/08/92 - 545.425.269,12 - Liberação*", possivelmente feita pela autoridade lançadora, sem indicação da folha do processo de onde teria se originado o respectivo valor ali registrado. Ao lado dessa anotação,



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

Processo nº : 10120.001060/98-41

Acórdão nº : 102-46.574

quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e qualificação profissional do seu perito.

*§ 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.” (g.n.).*

O Conselho de Contribuintes já decidiu matéria da espécie, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrita:

“PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS - Rejeita-se o pedido de diligências quando nos autos há elementos suficientes para o julgamento, bem como o de perícias quando desnecessárias e não formulado conforme o que determina o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.” (Ac 106-13329).

Tanto na impugnação como no recurso não foram formulados os quesitos exigidos pela lei e nem informado o nome, endereço e qualificação do perito. Logo, considera-se não formulado o pedido.

Em face do exposto, indefiro o pedido de diligência.

No mérito o recorrente alega que não teriam sido considerados pelo Fisco e pela decisão de primeira instância os recursos que teria recebido no mês de janeiro de 1992 (fl. 864), referente indenização do PROAGRO, conforme extrato do Banco do Brasil, de cuja importância total de Cr\$ 76.646.792,00, se aproveitaria 50% para o autuado, ou seja, Cr\$ 38.323.396,00 (fls. 864 e 931); bem assim no mês de agosto de 1992 (fl. 867), os recursos derivados de empréstimos no Banco do Brasil, em nome do autuado e seu parceiro, que totalizariam Cr\$ 2.169.237.484,80, cabendo ao recorrente 50%, ou seja, Cr\$ 1.084.618.742,40 (fl. 933), ao invés dos Cr\$ 272.712.634,56, considerados pela fiscalização (fl. 867).

De acordo com o demonstrativo elaborado pelo recorrente (fls. 931/936), se considerados esses recursos, seria elidido o acréscimo patrimonial a descoberto do ano de 1992 (fls. 864/868) e dos meses de janeiro e fevereiro de 1993 (fl. 869). No mês de março (fl. 869) o acréscimo seria reduzido de Cr\$ 1.228.580,785,22 para Cr\$ 182.834.169,84 (fl. 965), permanecendo inalterados os acréscimos nos meses de julho e agosto de 1993, sob a alegação, já rejeitada, de que não teria tido tempo para localizar as provas que também os afastariam. Para tanto, o



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

encontra-se outra, à lápis – “AI – fl. 909” -, indicando a folha do processo onde consta 50% desse valor (Cr\$ 272.712.634,56) como recursos liberados dos contratos de financiamentos agrícolas, também sem indicar a origem da informação.

A autoridade lançadora, mediante a Intimação nº 138/98, de 12/10/98 (fls. 798/799), reentimou o contribuinte a *“comprovar, através de documentação hábil e idônea, os valores relativos às liberações de financiamentos agrícolas, mês a mês, posto que os documentos apresentados discriminam apenas as amortizações efetuadas e o saldo devedor em 31/12/92”*.

Não consta dos autos que o contribuinte tenha respondido a intimação e informado as liberações mês a mês, tendo então a autoridade lançadora elaborado o Demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial Mensal” dos anos de 1992 e 1993 (fls. 802/810), encaminhando-o ao sujeito passivo com a Intimação nº 205/98, de 20/03/98 (fl. 801), para apreciação e, se fosse o caso, informasse os valores liberados mensalmente e apresentasse de cópia de documentação hábil e idônea que afastasse o acréscimo patrimonial a descoberto apurado. Não tendo havido manifestação, o Fisco lavrou o Auto de Infração (fls. 863/872).

Na impugnação e no recurso o contribuinte nada acrescenta ao que havia entregado à autoridade lançadora. Apesar do tempo disponível para interposição do recurso, não apresentou documento do banco informando os montantes das liberações dos empréstimos e os meses em que foram efetivamente recebidos. Assim, o montante de Cr\$ 76.646.972,00, que foi efetivamente recebido no ano de 1992, à falta da informação do mês da liberação, poderia ser considerado como recurso recebido no mês de dezembro de 1992. Contudo, isso em nada alteraria o lançamento, tendo em vista que no mês de dezembro de 1992 não foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto.

Quanto à liberação do empréstimo no valor de Cr\$ 1.084.618.742,40 que teria ocorrido no mês de agosto de 1992, inexistente nos autos prova do seu efetivo recebimento. A autoridade lançadora considerou, entretanto, como recebido nesse



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

mês Cr\$ 545.425.269,12, atribuindo 50% (Cr\$ 272.712.634,56) como recursos do recorrente. Inexistindo comprovação com documentos hábeis e idôneos da liberação do restante do alegado empréstimo, bem como o mês em que teria sido efetivamente recebido, não há como acatar suas alegações, não merecendo reparo o lançamento e a decisão de primeira instância.

Anota-se que apesar de ter sido considerado no Demonstrativo da Evolução Patrimonial elaborado pelo Fisco uma aplicação no mês de dezembro de 1992 em caderneta de poupança no montante de Cr\$ 967.507.516,02 (fl. 868), nada consta na Declaração de Ajuste Anual, fato esse que indique, ressalvado prova em contrário (cópia do extrato), que esses recursos não foram consumidos nesse mês, razão pela qual não foram considerados no mês de janeiro de 1993.

Consigne-se também que os saldos de recursos apurados pelo recorrente no Demonstrativo da Evolução Patrimonial no mês de dezembro de 1992, pela mesma razão acima exposta não podem ser transportados para o mês de janeiro de 1993.

Esclareça-se que na apuração mensal da evolução patrimonial, dentro do ano-calendário, o saldo de recursos de um mês é transportado para o seguinte por inexistir disposição legal determinando a apresentação de declaração de bens e direitos mensal, não se podendo, portanto, presumir que a sobra de recursos mensais tenha sido consumida, como autoriza a ausência de informação desses saldos na declaração anual de rendimentos, e ocorre com o recorrente, cuja declaração de bens e direitos do exercício de 1993, ano-base de 1992 (fl. 17) não contém registro dessas disponibilidades de recursos em 31/12/1992, de modo que, se comprovada com documentação hábil e idônea, pudesse ser transferida para o mês de janeiro de 1993.

É mansa e pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas, de que o Fisco somente pode aproveitar no exercício seguinte os valores informados na declaração de bens e



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

direitos que integram a Declaração de Ajuste Anual, desde que comprovados com documentação hábil e idônea.

*“TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – O imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente. Contudo, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subseqüentes, **dentro do mesmo ano-calendário**, tendo em vista a periodicidade anual da declaração de bens e direitos.” (Acórdão 102-42495). (g.n.).*

*“IRPF – BASE DE CÁLCULO – PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA – A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurada, mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro (“fluxo de caixa”), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subseqüente, **desde que seja dentro do mesmo ano-base.**” (Acórdão 104-16587). (g.n.).*

*“ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA – SALDOS DE RECURSOS – DEMONSTRATIVOS DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Os valores da espécie apurados no mês-base (saldos), consoante tem entendido a jurisprudência administrativa, são aproveitáveis para justificar acréscimo patrimonial de meses vindouros **dentro do ano-calendário.**” (Acórdão 106-11547). (g.n.).*

“APROVEITAMENTO DOS SALDOS DO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR – O recursos disponíveis no início do ano-calendário só podem ser aproveitados mediante comprovação documental de sua real existência em 31/12 do ano-calendário anterior e informação na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.” (Acórdão 106-12127).

*“IRPF – RENDIMENTOS – OMISSÃO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FORMA DE APURAÇÃO – Para fins de justificação de acréscimo patrimonial, a teor da Lei nº 7.713/88, os saldos de recursos apurados num dado mês devem ser computados nos meses seguintes, até o mês de dezembro, quando, **de dezembro para janeiro do ano seguinte, devem ser considerados os saldos informados na Declaração de Ajuste.**” (Acórdão 106-08339) (g.n.).*

“TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – Os saldos remanescentes ao final de cada ano-base somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na respectiva declaração anual de bens e direitos, e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal.” (Acórdão 102-42667).

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado



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

Processo nº. : 10120.001060/98-41

Acórdão nº. : 102-46.574

patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Para que o saldo de recurso, apurado no mês de dezembro, seja transferido para o ano-calendário seguinte, o contribuinte deve apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem sua efetiva existência.” (Acórdão 106-10850).

Não comprovada pelo contribuinte a disponibilidade dos recursos, a presunção é de que a sobra apurada no Demonstrativo da Evolução Patrimonial do ano-calendário de 1992 foi integralmente consumida com outras despesas não consideradas no referido demonstrativo.

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, REJEITO as preliminares de decadência; de nulidade do auto de infração porque dele não constou a data e a hora da lavratura e de cerceamento do direito de defesa porque a intimação do lançamento não foi entregue pessoalmente ao recorrente; INDEFIRO os pedidos de diligência e de posterior produção de provas; e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.


JOSE OLESKOVICZ