



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Recurso nº. : 136.398  
Matéria : IRPF - EX.: 1995  
Recorrente : PAULO ROBERTO VIANA MARTINS  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 2004  
Acórdão nº. : 102-46.555


IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física na hipótese de lançamento por homologação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

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.

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).

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO ROBERTO VIANA MARTINS. 





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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, 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: 03 DEZ 2004

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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Recurso nº. : 136.398

Recorrente : PAULO ROBERTO VIANA MARTINS

**RELATÓRIO**

Contra o contribuinte foi lavrado, em 22/05/2000, auto de infração (fl. 278) para exigir o crédito tributário relativo ao exercício de 1995, ano-calendário de 1994, no montante de R\$ 197.416,46, sendo R\$ 72.952,39 de imposto de renda pessoa física, R\$ 69.749,78 de juros de mora calculados até 28/04/2000 e R\$ 54.714,29 de multa proporcional passível de redução, por acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de junho, julho e dezembro de 1994, nos valores de CR\$ 4.516.355,79, R\$12.267,43 e R\$ 177.047,55, equivalente a 4.228,56 UFIR, 21.835,93 UFIR e 267.524,25 UFIR, respectivamente (fl. 277), conforme demonstrativos de fls. 270/276.

O contribuinte impugnou a exação (fls. 299/308), alegando preliminarmente a decadência de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do imposto, tendo em vista as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, por ser o IRPF da espécie de lançamento por homologação (fls. 301/305), bem assim a sua nulidade por não ter sido a notificação lhe entregue pessoalmente (fls. 305/307).

No mérito (fls. 307/308) alega que o Fisco desconsiderou os recursos que teria recebido da empresa SAGA S/A – GOIÁS DE AUTOMÓVEIS, no importe de CR\$ 655.791,55, conforme declaração da empresa (fl. 169) e das planilhas elaboradas pela fiscalização (fl. 273).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF, mediante o Acórdão DRJ/BSA nº 05.374, de 27/03/2003 (fls. 314/328), por unanimidade de votos rejeitou as preliminares e, no mérito, negou provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que o acompanha, fundamentado, em síntese, no que se segue (fls. 324/327):



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*“Compulsando os autos, verifica-se que o impugnante foi intimado, por várias vezes, a comprovar a origem dos valores de 680.150,40 UFIR e 75.480,00 UFIR, lançados, em sua DIRPF/95, no quadro Dívidas e Ônus Reais” (fl. 236v.) – Intimações nºs 066/99 (fl. 02); 314/99 (fl. 108); 382/99 (fl. 113); e 06/2000 (fl. 117). Em resposta à Intimação nº 066/99 e Reintimação nº 06/2000, informa que os valores aludidos se referem a adiantamento de clientes em moeda corrente, para fazer face a despesas processuais e para aquisição de bens (fls. 121 a 125).*

*Em decorrência das respostas apresentadas, a empresa SAGA - Sociedade Anônima de Automóveis foi intimada a informar “todos os pagamentos, adiantamentos de quaisquer espécies, remunerações, empréstimos ou qualquer outra operação que envolva numerário; indicar a natureza de cada operação e comprova-las com depósitos bancários, cópias de cheques ou extratos bancários; apresentar cópias dos lançamentos correspondentes nos livros Razão e Diário” (fl. 168). Em resposta, apresentou os lançamentos contábeis constantes no livro auxiliar Diário (fls. 171 a 203), mas nenhum documento que respaldasse os lançamentos efetuados.*

*Posteriormente, a referida empresa, instada a comprovar, com documentação hábil e idônea – “cheques, depósitos bancários, contrato de prestação de serviço” – os fatos apontados na intimação anterior, bem como o destino final do numerário em questão (Intimação nº 196/00 – fl. 204), apresentou os recibos de fls. 208 a 229, onde está assentado que o respectivo numerário é proveniente de “adiantamentos a advogados (...) para acertos diversos”, sem, contudo, discriminar e comprovar documentalmente que “acertos diversos” seriam esses.*

*Os referidos recibos apresentam uma divergência em relação à descrição das operações apontadas no livro Diário (fls. 171 a 203), constam “remessas de cheques para cobrança jurídica” ou “remessa de cheques para execução”, enquanto, nos recibos de fls. 208 a 229, constam adiantamentos “em numerário”. Tais divergências robustecem, mais ainda, a imprescindibilidade das provas documentais, para que se pudesse formar a convicção de que as operações mencionadas ocorreram, de fato, conforme alegado pelo impugnante.*

*Assim, restando as alegações não-comprovadas tanto pelo impugnante quanto pela SAGA S/A, a autoridade lançadora elaborou a planilha de fl. 273, onde fez constar a natureza dos lançamentos efetuados pela referida empresa, em sua maioria, referentes a*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*cobranças judiciais, deixando de alocá-los, como origens de recursos, capazes de respaldar as diversas aquisições de bens e demais operações constantes do fluxo financeiro de fls. 273 a 277.*

*Por outro lado, cabe destacar alguns dados informados pelo impugnante em sua DIRPF/95 (fls. 236/238):*

*a) no quadro "Rendimentos Tributáveis", declara valores totais de 43.690,04 UFIR: da SAGA Automóveis – a empresa acima referida - recebeu 5.151,66 UFIR; de honorários diversos, 6.028,64 UFIR (fl. 238v.); da atividade rural, 32.509,74 UFIR;*

*b) no quadro "Rendimentos Não-Tributáveis", declara o valor de 130.038,98 (fl. 236);*

*c) no quadro "Declaração de Bens e Direitos", dentre outros itens, informa "Adiantamento feito à Cia Agrop. Monte Alegre para aquisição de bens para terceiros", no valor de 85.952,08 UFIR; "Crédito junto à empresa Sistema de Comunicação do Tocantins Ltda." no valor de 315.153,29 UFIR; "crédito junto ao Sr. Roberto Faria Lacerda", no valor de 252.342,09 UFIR; reintimado a esclarecê-lo (Reintimações nº 382/99 – fl. 113; e 06/2000 – fl. 117) explica que foram empréstimos concedidos às empresas referidas (fls. 123/124).*

*Como se evidencia pelos dados acima, o impugnante ofereceu à tributação rendimentos irrisórios em comparação com as muitas e vultosas aplicações que realizou no decorrer do ano-calendário de 1994, dentre elas, somente de empréstimos concedidos, a quantia significativa de 653.447,63 UFIR. Pretende ele, como já colocado anteriormente, justificar essas aplicações de recursos com os adiantamentos recebidos da SAGA Automóveis."*

*"Assim, por um lado, como claramente demonstrado nos autos e neste Acórdão, o Fisco ofereceu provas dos dispêndios não-cobertos pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, declarados pelo impugnante, apurando "saldos negativos" indicadores da omissão de rendimentos, por meio do fluxo financeiro do impugnante, onde foram registrados os recursos disponíveis, declarados e comprovados, no ano-calendário de 1994 e as aplicações realizadas no mesmo período (fls. 273/276), cabendo, por outro lado, ao impugnante apresentar as provas "quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor"."*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Dessa decisão, o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 335/341) reiterando as alegações da impugnação de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar, no mês de maio de 2000, o crédito tributário relativo a fatos gerados ocorridos no ano de 1994, tendo em vista as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, e de nulidade do processo porque não teria sido notificado pessoalmente, mas mediante entrega do auto de infração em seu domicílio fiscal à terceira pessoa, que diz desconhecer. No mérito repete que o Fisco desconsiderou o importe total de CR\$ 655.791,55 que teria recebido da SAGA S/A – GOIÁS AUTOMÓVEIS, conforme declaração da empresa às fls. 169, bem assim recursos existentes na declaração de rendimentos do recorrente relativa ao exercício de 94/93 (fl. 340).

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

**VOTO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

A preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o IRPF sobre os eventos ocorridos no ano-calendário de 1994 (auto de infração lavrado em 22/05/2000 e acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de junho, julho e dezembro de 1994) deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN (lançamento por homologação), como se demonstrará adiante, não trata de decadência, a qual é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do inc. II do referido artigo, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, de acordo com o art. 173, do CTN, abaixo transcrito, no caso de eventos relativos ao IRPF ocorridos nos meses de junho, julho e dezembro de 1994, o fato gerador ocorre em 31/12/1994, e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1996. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após essa data, ou seja, em 31/12/2000. Tendo o lançamento sido efetuado em 22/05/2000, 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.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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 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:



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*“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, 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 constata de seu título, versa sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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 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*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*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, 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, 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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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 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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

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.

Prevedo 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, 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.).*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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), dando a entender que esses fatos (falta de pagamento e lançamento de ofício) teriam 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), praticamente desclassificando a natureza do lançamento por homologação:

**STJ - RESP 23.706/RS**

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

**STJ - RESP 395.059/RS**

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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*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."*

**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*



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

Processo nº : 10120.002583/00-00

Acórdão nº : 102-46.555

*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.”*

**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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

estabelece penalidade específica pelo descumprimento do referido “dever” de pagar antecipadamente o tributo.

O entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência, não autoriza, portanto, afirmar que a ausência de pagamento antecipado parcial ou total de tributo e o lançamento de ofício podem alterar o “*dies a quo*” do prazo tido como decadencial - data do fato gerador -, para o estabelecido no art. 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado -, por absoluta falta de previsão legal.

Assim, para aqueles que entendem que o art. 150 do CTN trata de decadência, após decorridos 5 anos do fato gerador, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário estaria decaído e o lançamento de ofício, se efetuado, seria nulo, porque esse ato da autoridade fiscal não tem o condão de alterar ou reverter essa decadência que estaria consumada.

A 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 de decadência, decorre do fato de que esse artigo literalmente não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A homologação expressa ou tácita não impede, de acordo com o 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 das penalidades cabíveis, entre as quais as estabelecidas no art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, numa demonstração do próprio CTN de que o seu art. 150 não trata de decadência, sob pena dos referidos dispositivos legais serem considerados incompatíveis:

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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

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

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

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

**"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**



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

***determinação do prazo de decadência do direito de lançar, tema a respeito do qual a jurisprudência ainda vem cometendo equívocos.***

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

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

*“A revisão do lançamento de qualquer modalidade pode dar-se também por provocação do sujeito passivo da obrigação tributária. Neste 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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, e não do fato gerador (CTN, art. 150).

Se assim não 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 essa 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, homologação tácita ou expressa, 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 era o pagamento. Isso se deve, como esclarece Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 157, texto abaixo reproduzido, ao fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco 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***



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*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 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***



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

Processo nº : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº : 102-46.555

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

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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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.”*

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).”*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*“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):*

*l – 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.

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



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

Processo nº : 10120.002583/00-00

Acórdão nº : 102-46.555

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 à 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.

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



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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

Concluindo, temos que o prazo decadencial do IRPF e do imposto de renda sobre ganho de capital, em qualquer hipótese, tem como “*dies a quo*” o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN,



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

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 1995, ano-calendário de 1994, efetuado em 22/05/2000, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2000.

Rejeito também, pelas razões adiante expostas, a preliminar de nulidade do lançamento porque o auto de infração, encaminhado via postal, não ter sido recebido pessoalmente pelo recorrente.

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 pela via postal com a prova do recebimento no seu domicílio tributário, sem exigir que seja entregue pessoalmente ao sujeito passivo. No caso, apesar de por duas vezes ter sido recusado o recebimento da intimação, conforme comprova a anotação do funcionário dos correios nos envelopes juntados aos autos (fls. 288 e 290), na terceira vez, em 29/05/2000, a Sra Lucilene Antonia da Silva recebeu a



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

intimação (fl. 292), tendo-se, portanto, como legalmente intimado o contribuinte nessa data:

*"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:

*"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 e 104-19301).*

*"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).*

*"IRPF - NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE - Considera-se válida a notificação*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*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).*

*“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).*

Além da demonstrada regularidade da intimação, a alegação de nulidade é afastada pelo comparecimento espontâneo do contribuinte à repartição fiscal poucos dias depois da intimação, em 09/06/2000, para requerer cópia do processo fiscal (fl. 297), que, de acordo com o disposto no § 1º, do art. 214, do Código de Processo Civil supre a falta de citação (intimação).

Por último, de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o processo administrativo fiscal somente é nulo nas hipóteses nele elencadas, abaixo transcritas, que não é o caso dos presentes autos, tendo em vista que está sobeja e materialmente comprovado com a apresentação da impugnação e do recurso, que não houve cerceamento do direito de defesa:

*“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.*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem a mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*

No mérito, o recorrente reprisa a alegação apresentada na impugnação de que o Fisco não considerou no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto os recursos que teria recebido da empresa SAGA S/A – GOIÁS AUTOMÓVEIS no importe total de CR\$ 655.791,55, conforme consta do documento de fls. 169, e os esclarecimentos prestados pela empresa na declaração de fls. 346, onde, segundo o recorrente, teriam sido confirmadas todas as alegações que aduziu no feito (fl.340).

Preliminarmente, por relevante à análise das alegações do recorrente, no que diz à desproporção entre os rendimentos e empréstimos recebidos, registra-se que no ano-calendário de 1994 o contribuinte recebeu da SAGA Automóveis rendimentos no montante de 5.151,66 UFIR (fl. 238v) e honorário diversos recebidos de pessoas físicas no importe de 6.028,64 UFIR, nada tendo sido retido na fonte, que somados ao resultado da atividade rural de 32.509,74 UFIR, totalizam 43.690,04 UFIR (fl. 236). Como dívidas e ônus reais declarou um débito para com a empresa SAGA Automóveis de 680.150,40 UFIR (fl. 236v).

A SAGA Automóveis foi intimada a informar todos os pagamentos, adiantamentos de quaisquer espécies, remunerações, empréstimos ou qualquer outra operação com o recorrente que envolvesse numerário, indicando a natureza de cada uma das operações e comprovando-as com depósitos bancários, cópias de cheque ou extratos bancários (fl. 168).

Em resposta a SAGA produziu o citado documento de fls. 169/170 onde informa a movimentação mensal com o recorrente nos meses e valores abaixo reproduzidos, a título de “Adiantamento para despesas processuais e pagamentos negociais”:



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

<b>Ano 1994 – Mês</b>	<b>Valor –R\$</b>
Julho	178.167,86
Agosto	21.534,89
Outubro	209.464,51
Novembro	246.624,29
<b>Total</b>	<b>655.791,55</b>

Em seguida, nesse mesmo documento, a empresa informa os valores da prestação de contas referente aos adiantamentos para as despesas processuais e pagamentos negociais, nos meses e valores abaixo transcritos:

<b>Ano 1994 – Mês</b>	<b>Valor –R\$</b>
Agosto	199.702,75
Outubro	374,00
Novembro	5.591,26
<b>Total</b>	<b>205.668,01</b>

Finalizando, é feito o demonstrativo abaixo reproduzido onde é evidenciado o saldo no mês de dezembro de 1994 da conta Adiantamentos para despesas processuais e pagamentos negociais:

<b>Conta Adiantamentos para despesas processuais e pagamentos negociais – R\$</b>	
Adiantamentos	655.791,55
Prestação de Contas	(205.668,01)
<b>Saldo em Dez/94</b>	<b>450.123,54</b>

Reintimada a esclarecer a natureza de cada uma das operações, apresentando contratos de prestação de serviço, bem assim o destino final do numerário, se usado para adquirir bens para a SAGA, pagamento de honorários, etc (fl. 204), foi respondido que (fl. 207):

*“2 – As operações envolvendo os citados documentos referiam-se a **adiantamentos** feitos normalmente em espécie, podendo até mesmo ser referir a remessa de cheques para cobrança amigável, sendo comum o retorno posterior sem a efetivação do recebimento. Devido ao lapso de tempo transcorrido torna-se impossível determinar com precisão detalhes de cada operação.*



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00  
Acórdão nº. : 102-46.555

**3 – As operações transitaram pelo caixa, inexistindo os citados comprovantes de depósito bancário e cópia de cheques.**

**4- Quanto ao documento citado neste mesmo item da Intimação Fiscal, informamos que o Contrato mantido entre as partes é da modalidade tácita e verbal, devido a permissão constante do Estatuto da OAB-GO, bem como do grau de confiança existente entre os contratantes e às características de remuneração dos serviços prestados, consiste em recebimento e repasse.**

**5 – A destinação do numerário na quase totalidade das vezes era o próprio caixa da Empresa, tendo em vista que nas prestações de contas processuais ou negociais, o objetivo sempre era a recuperação de valores pendentes.” (g.n.).**

A insuficiência de esclarecimentos precisos sobre a natureza das operações por parte da SAGA Automóveis, conduz a necessidade de melhor esclarecê-las com base nas provas disponíveis nos autos.

Assim, como se demonstrará adiante, verifica-se que o contrato tácito e verbal a que se refere a SAGA estabelecia a entrega ao recorrente de cheques para cobrança amigável (fl. 207) ou judicial, conforme se constata dos lançamentos no Livro Diário (fls. 172, 173 e 174, entre outras). Daí a informação de que “as operações transitaram pelo caixa”, porque se consideravam os cheques como numerário.

Por esse motivo é que inexistem comprovantes de depósitos bancários ou de cópias de cheques das transferências desses valores para o recorrente, porque não havia trânsito de dinheiro, apenas dos cheques para cobrança, pois o objetivo do contrato, conforme afirma a contratante (fl. 207) “sempre era a recuperação de valores pendentes”. Se cobrados parte desses cheques, no retorno desses recursos ao caixa da empresa, certamente havia cheques e comprovantes de depósitos bancários.

Conforme as cópias dos recibos firmados pelo recorrente para a SAGA (fls. 208/229), todos com o histórico “ADIANTAMENTO A ADVOGADO, PAULO ROBERTO VIANA, PARA ACERTOS DIVERSOS, EM NUMERÁRIO”, foram-lhe entregues nas datas abaixo os cheques nos valores que se lhes seguem:



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Julho/94		Agosto/94		Outubro/94		Novembro/94	
Dia	Valor-R\$	Dia	Valor-R\$	Dia	Valor-R\$	Dia	Valor-R\$
29	178.167,86	04	21.534,89	27	7.091,41	08	97,72
-	0,00	-	0,00	27	817,25	08	557,02
-	0,00	-	0,00	27	3.611,05	08	390,00
-	0,00	-	0,00	28	190,00	10	77.389,07
-	0,00	-	0,00	28	1.637,10	14	19.394,77
-	0,00	-	0,00	28	2.623,00	16	38.511,16
-	0,00	-	0,00	28	2.395,20	21	110.284,55
-	0,00	-	0,00	28	3.454,81	-	0,00
-	0,00	-	0,00	31	7.500,00	-	0,00
-	0,00	-	0,00	31	5.931,63	-	0,00
-	0,00	-	0,00	31	1.795,63	-	0,00
-	0,00	-	0,00	31	2.175,15	-	0,00
-	0,00	-	0,00	31	170.242,28	-	0,00
<b>Total</b>	<b>178.167,86</b>	-	<b>21.534,89</b>	-	<b>209.464,51</b>	-	<b>246.624,29</b>

A anotação nesses recibos de que a entrega teria sido em numerário não significa, portanto, que foi em dinheiro. Para fins contábeis a empresa considerava esses cheques como numerário, de modo a possibilitar o seu trânsito pela conta caixa. Uma empresa do porte da SAGA Automóveis certamente não efetuaria pagamentos da ordem, por exemplo, de R\$ 178.167,86, R\$ 170.242,28, R\$ 77.389,07, R\$ 38.511,16 e R\$ 110.284,55, em espécie, até porque não foi demonstrado que o seu caixa nos dias dos respectivos pagamentos tinha recursos em espécie nesses montantes.

Esses recebimentos se referem, portanto, a entrega de cheques para cobrança. Tanto é assim que o recorrente presta contas das cobranças, retornando os valores recuperados ou incobráveis para o caixa da empresa (R\$ 199.702,75 em agosto/94, R\$ 374,00 em outubro/94 e R\$ 5.591,26 em novembro/94), conforme expressamente informado pela SAGA Automóveis (fl. 169), e corroborado pela declaração (fl. 207) de que "a destinação do numerário na quase totalidade das vezes era o próprio caixa da Empresa, tendo em vista que nas prestações de contas processuais ou negociais, o objetivo sempre era a recuperação de valores pendentes" e pelos registros nos Livros Diário (fls. 175 e 182) e Razão (fls. 192, 193 e 196).



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


Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Comprova ainda o exposto os lançamentos no Livro Diário Auxiliar e no Razão da empresa, onde consta expressamente que os valores informados às fls. 169 como "Adiantamento para despesas processuais e pagamentos negociais" referem-se a "REMESSA DE CHEQUES P/EXECUÇÃO" e "REMESSA CHEQUES PARA COBRANÇA JURÍDICA". Exceção a esse histórico de registro diz respeito aos valores entregues no mês de julho/94, no montante de R\$ 178.167,86, e agosto/94 num total de R\$ 21.534,89, que constam como "EMPRÉSTIMO FRUTO-PAULO ROBERT" e "VLR.REF.EMPREST.PAULO V.MARTI" no Livro Diário Auxiliar (fls. 199 e 178) e no Razão (fls. 191 e 192), respectivamente.

Essa divergência, contudo, é apenas escritural, porque se refere, na realidade, a remessa de cheques para cobrança, como comprova a escrituração no Razão do mês de dezembro de 1994 (fl. 197), onde consta como "RECBIT. DE EMPRÉSTIMO N/DATA", o saldo de R\$ 450.123,34 da conta "Adiantamento para despesas processuais e pagamentos negociais" (fl. 170), composta, como demonstrado, de cheque remetidos para cobrança.

Confirma ainda que esse registro como empréstimo se refere à remessa de cheques, o lançamento no Diário no mês de janeiro de 1995, mais precisamente no dia 02/01/1995, retornando o referido saldo de R\$ 450.123,54 para a referida conta de adiantamentos do recorrente, com o histórico "EMPRESTIMO DE NUMER. N/DATA" (fl. 202).

Essa é uma prova material de que os R\$ 450.123,54 não estavam na posse do recorrente em 31/12/94, razão pela qual sequer poderiam constar de sua declaração de rendimentos. Essa importância de R\$ 450.123,54, somada ao total de R\$ 205.668,01, que o recorrente prestou conta no ano de 1994, comprova que o alegado empréstimo de R\$ 655.791,55, não poderia constar da declaração de ajuste anual, pois, além de não se tratar de empréstimo, mas de cheques entregues para cobrança amigável ou judicial, retornaram à empresa SAGA no final do ano. 



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Abaixo, se reproduz o quadro dos valores recebidos, com indicação das folhas do processo onde se encontra o respectivo lançamento contábil nos Livros Diários e Razão, que comprovam que os valores informados pela empresa SAGA Automóveis (fls. 169) referem-se a cheques remetidos para cobrança, razão pela qual não se prestam para elidir acréscimo patrimonial a descoberto, por não serem recursos disponíveis que pudessem ser utilizados para fins pessoal e particular do recorrente:

<b>Julho de 1994</b>			
Dia	Valor-R\$	Diário-fls.	Razão-fls.
29	178.167,86	199	191 e 192

<b>Agosto de 1994</b>			
Dia	Valor-R\$	Diário-fls.	Razão-fls.
04	21.534,89	178	192

<b>Outubro de 1994</b>			
Dia	Valor-R\$	Diário-fls.	Razão-fls.
27	7.091,41	172	193
27	817,25	172	193
27	3.611,05	172	193
28	190,00	173	193
28	1.637,10	173	193
28	2.623,00	173	193
28	2.395,20	173	193
28	3.454,81	173	193
31	7.500,00	174	193
31	5.931,63	174	193
31	1.795,63	174	193
31	2.175,15	174	193
31	170.242,28	175	193
-	<b>209.464,51</b>	-	-

<b>Novembro de 1994</b>			
Dia	Valor-R\$	Diário-fls.	Razão-fls.
08	97,72	182	196
08	557,02	182	196
08	390,00	182	196
10	77.389,07	183	196
14	19.394,77	184	196
16	38.511,16	185	196
21	110.284,55	186	196
-	<b>246.624,29</b>	-	-



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

Processo nº. : 10120.002583/00-00

Acórdão nº. : 102-46.555

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, REJEITO as preliminares de decadência e de nulidade do processo pelo fato de a intimação não ter sido recebida no domicílio tributário pessoalmente pelo sujeito passivo, e, no mérito, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 2004.

  
JOSÉ OLESKOVICZ