



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Recurso nº. : 146.111  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 e 2001  
Recorrente : AIRTON VIANA MONTECHI  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
Sessão de : 17 de agosto de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.837

**IRPF - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - DATA DO FATO GERADOR** - O fato gerador do IRPF sujeito ao ajuste anual somente se completa em 31 de dezembro de cada ano. Os pagamentos mensais são mera antecipação do imposto devido no ajuste anual.

**GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA** - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento no mês subsequente, razão pela qual tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

**IRPF - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - ANO CALENDÁRIO DE 1999 - DECADÊNCIA** - Contando-se o prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário a partir da data do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em qualquer hipótese, é tempestivo o lançamento referente a fato gerador encerrado em 31/12/1999 cuja ciência ao contribuinte ocorreu antes de 31 de dezembro de 2004.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO** - A apuração de omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feita mediante confronto mensal entre as fontes e as aplicações de recursos.

**ATIVIDADE RURAL - TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS RECEITAS** - Por ser beneficiada com tributação favorecida, a efetividade da receita da atividade rural deve ser comprovada. Sem essa comprovação, o tributo deve ser exigido de acordo com a forma de tributação aplicável aos demais rendimentos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, descabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AIRTON VIANA MONTECHI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao ganho de capital (item III do Auto de Infração), vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, relativamente ao item IV do Auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2006

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Recurso nº. : 146.111  
Recorrente : AIRTON VIANA MONTECHI

RELATÓRIO

Contra AIRTON VIANA MONTECHI, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 205.528.581-53, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 41/51 para formalização da exigência de crédito tributário no montante total de R\$ 52.790,67, sendo R\$ 19.879,83 a título de imposto; R\$ 15.921,98 referente a juros de mora, calculados até 30/11/2004 e R\$ 16.988,86 referente a multa de ofício.

Infrações

As infrações estão assim descritas no Auto de Infração:

001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme declarado em DIRF pelo INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DE MATO GROSSO DO SUL - PREVISUL, CNPJ 15.462.856/0001-56 e admitida pelo contribuinte em declaração escrita datada de 16/11/2004 e juntada ao Auto de Infração, na qual informa que o fato se deve ao desencontro de informações entre o PREVISUL e o HOSPITAL NOSSA SENHORA AUXILIADORA, da cidade de Três Lagoas - MS. (Fato gerador: 21/12/1999)

02 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos apurada indiretamente, a partir da constatação de variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados.

Apurou-se ainda que, basicamente, a variação decorreu em razão da aquisição de duas propriedades rurais no decorrer do ano-calendário 1999 e venda de apenas uma, conforme dados constantes da própria Declaração

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) apresentada pelo contribuinte.

Para discriminar como se chegou ao valor apurado, foi elaborado o Demonstrativo de Variação Patrimonial, que é parte integrante do presente Auto de Infração, onde são indicados, de forma detalhada, todos os cálculos efetuados pela fiscalização.

Em relação aos critérios de cômputo dos valores que constam do Demonstrativo em questão, é importante informar o seguinte:

1 - Na elaboração do demonstrativo, tanto no que se refere aos recursos/origens (R) como no tocante aos Dispêndios/Aplicações (D), foram considerados os valores constantes da declaração do contribuinte fiscalizado e do cônjuge AUREA LUCIA NUNES MONTECHI, CPF 300.976.651-34, uma vez que o regime de casamento é a comunhão universal de bens, conforme certidão de casamento apresentada pelo contribuinte.

2 - O valor dos bens imóveis adquiridos e alienados foram obtidos a partir das escrituras públicas apresentadas pelo contribuinte, respeitando-se a distribuição entre os valores de benfeitorias e da terra nua atribuídos nos referidos documentos. Os valores pagos e/ou recebidos dentro do ano foram apropriados de forma proporcional. Mantido o valor total de cada operação, o valor relativo à terra nua encontra-se na linha Alienação de Bens e Direitos ou Aquisição de Bens e Direitos, conforme o caso, enquanto o valor das benfeitorias foi considerado na Receita ou na Despesa da Atividade Rural, conforme o caso;

3 - Foram computados como recursos/origens os rendimentos omitidos pelo contribuinte em sua DIRPF, conforme apurado pela fiscalização e tributado na infração anterior.

4 - Os rendimentos cuja data de recebimento não foi possível identificar, foram considerados auferidos no primeiro mês do ano. Já os dispêndios cuja data de realização não foi possível precisar, foram considerados efetuados no último mês do ano, em razão de ser esse o critério mais benéfico ao contribuinte.

5 - Da mesma forma, as deduções glosadas, conforme demonstrado na infração seguinte, foram desconsideradas como dispêndio.

6 - A linha outros dispêndios/aplicações refere-se aos pagamentos de ITR extraídos dos sistemas de dados da SRF;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Registre-se que o contribuinte foi intimado, por via postal com AR, em 09/11/2004, a se manifestar acerca dos fatos apurados e dos cálculos elaborados pela fiscalização. Atendendo à intimação, o contribuinte apresentou manifestação escrita, datada de 16/11/2004, assinada por sua procuradora, onde afirma que houve erro no preenchimento de sua DIRPF.

Como prova de suas alegações, apresentou planilha de apuração do resultado da atividade rural, acompanhada dos comprovantes de despesa daquela atividade.

Apurou-se que, efetivamente, houve inexatidão no valor das despesas da atividade rural, relativamente ao mês 09/99, tendo sido refeitos os cálculos.

Portanto, todos os dados que embasaram a elaboração do Demonstrativo de Variação Patrimonial que compõe o presente Auto de Infração foram submetidos ao contribuinte, tendo sido acatadas as manifestações procedentes.

Elaborados os cálculos após manifestação do contribuinte, foi apurado o valor de variação patrimonial a descoberto, no montante indicado a seguir. (Fato gerador: 31/12/1999)

**003 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS  
OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E  
DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS.**

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, apurada por meio da documentação apresentada pelo contribuinte e pelos dados informados em sua DIRPF/2000, ano base 1999.

Conforme consta na escritura pública de compra e venda apresentada à fiscalização e juntada aos autos do presente procedimento, o contribuinte efetuou a alienação do imóvel denominado Fazenda Monte Alegre, no município de Inocência - MS, com área total de 605,00 ha (Seiscentos e cinco hectares).

Segundo consta no referido documento, o valor total da venda importou no montante de R\$ 150.000,00 (CENTO E CINQUENTA MIL REAIS).

Desse total, R\$ 90.000,00 (NOVENTA MIL REAIS) referem-se às benfeitorias e R\$ 60.000,00 (SESSENTA MIL REAIS) são relativos à terra nua.

O valor relativo às benfeitorias foi reconhecido e tributado como receita da atividade rural, embora não de modo proporcional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Registre-se que, tanto no que se refere à apuração da variação patrimonial, quanto no que concerne ao ganho de capital ora apurado, os cálculos foram efetuados apropriando-se os valores recebidos de modo proporcional ao atribuído para terra nua e benfeitorias, conforme expresso na escritura pública de compra e venda.

Isto posto, é preciso salientar que o valor referente à terra nua sujeita-se ao cálculo do ganho de capital, o que não foi feito pelo contribuinte.

No procedimento de auditoria, a fiscalização apurou o valor de aquisição declarado pelo contribuinte em sua DIRPF, no montante de R\$ 25.204,81 (VINTE E CINCO MIL, DUZENTOS E QUATRO REAIS E OITENTA E UM CENTAVOS).

Em razão da data de aquisição do imóvel rural, sobre o valor do ganho de capital apurado aplica-se a redução prevista pela legislação aplicável, no percentual de 50% (cinquenta por cento).

Esclareça-se, ainda, que os valores de ganho de capital apurados foram tributados à medida de seu efetivo recebimento, ou seja, proporcionalmente às duas parcelas pactuadas na alienação:

- 1) a primeira de R\$ 100.000,00 (CEM MIL REAIS), recebida na data da alienação (24/08/1999); e
- 2)
- 3) a segunda, no valor de R\$ 50.000,00 (CINQUENTA MIL REAIS) recebida em 19/01/2000, conforme informado pelo contribuinte à fiscalização.
- 4)

Sendo assim, os dados relativos aos cálculos da apuração do ganho de capital ora tributados estão discriminados a seguir:

I) + VALOR DE ALIENAÇÃO (escritura pública)	R\$ 60.000,00
II) - CUSTO DE AQUISIÇÃO (informado DIRPF)	R\$ 25.204,81
III) = GANHO DE CAPITAL	R\$ 34.795,19
IV) - REDUÇÃO (PERCENTUAL = 50%)	R\$ 17.397,59
V) = GANHO DE CAPITAL APÓS REDUÇÃO	R\$ 17.397,59
VI) VALOR TRIBUTADO DO MÊS 08/99 ( $100/150=0,67$ )	R\$ 11.656,38
VII) VALOR TRIBUTADO NO MÊS 01/00 ( $50/150=0,33$ )	R\$ 5.741,59

004 - EDUCAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Glosa de deduções com despesas médicas relativas a pagamentos declarados pelo contribuinte, tendo como beneficiário o profissional CARLOS RANGEL H. LALUCE, CPF 661.998.081-34.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

A fiscalização apurou que tal dedução foi pleiteada indevidamente, uma vez que em procedimento de diligência junto ao profissional, este declarou, por escrito, que nega ter prestado serviços ao contribuinte fiscalizado, conforme documento juntado ao Auto de Infração.

Por questão de sigilo fiscal, foram apagadas as informações relativas a terceiros, permanecendo apenas a parte que menciona o fiscalizado.

Registre-se que, regularmente intimado por via postal com AR em 13/10/2004, o contribuinte não apresentou qualquer documento hábil a comprovar a despesa médica. Não obstante, é indiscutível que o contribuinte fez constar em sua DIRPF informação falsa ou inexata, com a finalidade única e exclusiva de suprimir tributo a ser pago, o que efetivamente ocorreu.

O intuito fraudulento é evidenciado pelo benefício indevido auferido, baseado em uma informação que o contribuinte tinha plena consciência não corresponder à realidade dos fatos e ainda assim dela se valeu para reduzir o valor do tributo a ser recolhido quando da entrega da Declaração de Imposto de Renda.

Em razão disso, procede-se ao lançamento ex-officio, com aplicação da multa qualificada prevista no art. 957, 11 do RIR/99 (Fato gerador: 31/12/1999).

#### Impugnação

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 59/64, onde argúi a decadência em relação ao item 01 do Auto de Infração (Omissão de Rendimentos), com exceção do valor recebido em dezembro de 1999. Quanto ao item 02 (Acréscimo Patrimonial a Descoberto), questiona a validade do lançamento mensal e, da mesma forma, argúi a decadência.

Sobre o item 02 da autuação (Variação Patrimonial a Descoberto), no mérito, aduz que sua atividade preponderante é a rural, a qual não se subsume as regras da lei nº 7.713, de 1988, mas à Lei nº 8.023, de 1990, devendo o resultado da atividade rural ser apurado anualmente. Invoca jurisprudência administrativa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Quanto à glosa das despesas médicas (item 04 do Auto de Infração) reconhece o imposto, porém com a multa de 75%. Diz que extraviou os recibos, o que não autoriza a exasperação da penalidade.

Decisão de primeira instância

A DRJ/CAMPO GRANDE-MS julgou procedente o lançamento, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Ano-calendário: 1999, 2000

**Ementa: PRELIMINAR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

O lançamento por homologação ocorre quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Ausente a antecipação do pagamento, a decadência rege-se pela regra geral prevista no artigo 173 do CTN, pelo qual o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da entrega da declaração de rendimentos, se essa se der antes daquela data.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APURAÇÃO ANUAL.**

Em estrita observância à disposição legal, para fins de determinação de omissão de rendimentos por análise da variação patrimonial, os demonstrativos que cotejam as alterações patrimoniais e os recursos devem, a partir do ano-calendário de 1989, ser anualmente, não podendo subsistir tributação decorrente da apuração de omissão de rendimentos efetuada mediante análise de dados por prazo superior ao mensal.

**GANHO DE CAPITAL.**

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

**GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.**

Quando o contribuinte não efetua previamente o pagamento do imposto devido a título de ganhos de capital, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.**

Cabível as deduções de despesas médicas, se comprovado através de recibos dos profissionais correspondentes que realmente houve a prestação dos serviços.

**MULTA QUALIFICADA.**

Aplica-se a multa qualificada quando fique comprovado o evidente intuito de fraude do contribuinte.

Lançamento Procedente.

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/03/2005 (fls. 86), e com ela não se conformando, o Contribuinte apresentou, em 03/04/2005, o recurso de fls. 88/100, onde reitera arguição de decadência em relação ao item 01 e 02 do Auto de Infração. Contesta os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida quanto à necessidade de pagamento antecipado para que se aplique o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN.

Com relação ao item 02 do Auto de Infração (Acréscimo Patrimonial a Descoberto) arguiu a decadência e insiste que os valores considerados na verificação do acréscimo patrimonial a descoberto referem-se a dispêndios da atividade rural e, assim, a apuração deveria ser anual. Invoca jurisprudência administrativa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Sobre a dedução das despesas médicas, reafirma a manifestação da Impugnação contrária à qualificação da multa. Aduz, em síntese, que não incorreu em fraude e que apenas extraviou o recibo referente à despesa.

E conclui:

Por todo o exposto, confiante nos suplementos jurídicos do e. Relator e ímclitos pares, pede-se o recebimento e provimento deste recurso para que seja decretada a **decadência** de: I - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, até 30/11/99, no valor de R\$ 4.756,71 (5.354,85 - 598,14 - quatro mil setecentos e cinqüenta e seis reais e setenta e um centavo); II - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS, em 31/08/1.999, no valor de R\$ 17.397,59 (dezessete mil, trezentos e noventa e sete reais e cinqüenta e nove centavos); III - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, em 30/09/99, no valor de R\$ 47.365,89 (quarenta e sete mil, trezentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos). - **ou** - A exclusão da tributação deste valor, haja vista que não é permitida a apuração mensal do resultado da atividade rural como fartamente demonstrado.

Por último, haja vista a inexistência de prova das circunstâncias agravantes autorizadas da exasperação da multa para 150% (cento e cinqüenta por cento), seja homologado o pagamento do IRPF sobre as despesas médicas glosadas, cujo recolhimento deu-se com a multa graduada em seu percentual correspondente à pena básica graduada para as infrações comuns, em respeito ao art. 68 da Lei 4.502/64, e farta jurisprudência desse sodalício, ou seja, 75%, com as reduções de lei.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

Examino, inicialmente, a preliminar de decadência. Em relação ao item 01 do Auto de Infração, o Contribuinte arguiu a decadência em relação aos fatos anteriores a dezembro de 1999, por entender que em relação a estes, teria transcorrido prazo superior a cinco anos entre o fato gerador e a ciência do lançamento.

São duas, portanto, as questões a serem examinadas, se o fato gerador, neste caso se completaria a cada mês ou apenas no final de cada ano e a própria definição quanto ao termo inicial de contagem do prazo decadencial se aquele referido na parte final do § 4º do art. 150 ou se a regra geral definida no art. 173, ambos do CTN.

Quanto à primeira questão, não procede a pretensão do Contribuinte. Embora a legislação refira-se que o imposto é devido mensalmente, os pagamentos mensais são meras antecipações do valor do imposto a ser apurado de forma definitiva em relação ao ano. É somente em 31 de dezembro de cada ano que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Mesmo quando exigido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

"Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);"

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Essas conclusões de aplicam aos itens 01 e 02 do Auto de Infração. Quanto ao item 02, em particular, embora a apuração da variação patrimonial deva ser procedida mensalmente, tema que será apreciado com profundidade quando do exame do mérito, os rendimentos apurados com base nesse método estão sujeitos ao ajuste anual e, portanto, trata-se de fato gerador que se completa apenas em 31 de dezembro.

Sendo assim, ainda que se considerasse a regra de contagem do prazo decadencial com base no § 4º do art. 150 do CTN, como quer o Recorrente, em relação aos itens 01 e 02 do Auto de Infração, não se verificaria a decadência. O termo inicial do prazo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

seria, então, 31/12/1999, encerrando-se em 31/12/2004, posteriormente, portanto, à data da ciência do lançamento (01/12/2004).

Cumpre deixar assentado, de qualquer forma, que não compartilho da tese de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Em relação ao item 03 (Ganho de Capital), de fato, neste caso o fato gerador é mensal, porém, conforme acima explicitado, em relação aos meses do ano de 1999, o termo inicial de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, no caso 1º de janeiro de 2000, terminando esse prazo apenas em 31 de dezembro de 2004. Logo, também em relação a esse item não há falar em decadência.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, no que se refere aos itens 01 e 03 do Auto de Infração, o Recorrente não enfrenta os fundamentos da autuação, limitando-se a questionar a tempestividade da autuação. Rejeitada a preliminar, portanto, deve ser mantida a exigência quanto a esses itens.

Quanto ao item 02 da autuação (Variação Patrimonial a Descoberto) aduz que sua atividade preponderante é a rural e que os rendimentos omitidos, apurados com base na variação patrimonial a descoberto deve seguir as regras da Lei nº 8.023, de 1990, devendo ser apurada anualmente.

Não procede a alegação do Recorrente. De início, conforme DIRPF constante dos autos, a ocupação principal do Contribuinte é a de médico, atividade de onde obtém a maior parte dos seus rendimentos, sendo certo que é proprietário de fazendas que apresentaram receitas da atividade rural no período fiscalizado.

Todavia, não há nada nos autos que aponte no sentido de que os rendimentos omitidos, apurados com base no acréscimo patrimonial a descoberto, tenha origem na atividade rural do Contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Por outro lado, sendo os rendimentos da atividade rural beneficiados com tributação favorecida, a comprovação da efetividade das receitas e despesas dessa atividade e, conseqüentemente, dos rendimentos, devem ser comprovados de forma inequívoca. Aliás, a própria Lei, no seu art. 18, determina que a inclusão de rendimentos de fontes diversas como sendo da atividade rural com o propósito de desfrutar da tributação favorecida constitui fraude, sujeita à incidência de multa qualificada.

Sendo assim, no caso de apuração de acréscimo patrimonial, mormente quando o contribuinte, além da atividade rural, exerce outras atividades econômicas, para desfrutar da tributação favorecida própria à atividade rural, deve demonstrar de forma cabal que a omissão de rendimentos apurada teve como fonte a atividade rural. Não é o que ocorre neste caso.

Vale ressaltar, por outro lado, que a apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto, por expressa disposição legal, deve ser apurado mensalmente, como, aliás, reiteradamente tem reconhecido este Conselho de Contribuintes. É o que diz o art. 55, XIII do RIR/99, *verbis*:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26. Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;” (grifei)

Não tenho reparos, portanto, a fazer ao lançamento quanto a esse aspecto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Finalmente, quanto à glosa de deduções de despesas médicas, o Contribuinte insurge-se apenas contra a multa qualificada. Reconhece que não comprova o pagamento, que extraviou os recibos, e diz que tal fato não caracteriza o evidente intuito de fraude.

A questão a ser decidida é se a simples inclusão na declaração de dedução de despesa a qual, quando intimado, o contribuinte não apresenta documentos que comprovem sua efetividade, caracteriza o evidente intuito de fraude.

Penso que não. O fundamento da autuação é o art. 44, § II da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - (...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Alterado pela Lei nº 9.532, de 10.12.97).

Como se vê, o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, os quais transcrevo a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Note-se que por intuito não se deve entender o pensamento íntimo, mas intenção manifestada exteriormente por meio de ação ou omissão. Quando, a partir da ação ou omissão se consegue caracterizar a pretensão do autor em alcançar tal ou qual resultado, no caso, reduzir o pagamento do imposto ou diferir seu pagamento, está-se diante do evidente intuito de fraude. Não basta a simples omissão de rendimentos, independentemente do valor dessa omissão.

Esse intuito, por outro lado, deve ser comprovado de forma inequívoca, não podendo ser presumido, posto que a fraude não se presume. É nesse ponto que penso que a simples indicação de um pagamento não confirmado com a apresentação de documentos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

embora seja indiciário do intuito de fraude, não o prova. Situação diversa seria se o Contribuinte tivesse apresentado documento, como um recibo, por exemplo, que se comprova ter sido emitido graciosamente. Em tal hipótese, a fraude está comprovada materialmente.

São casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.

Por outro lado, a falta de apresentação dos documentos que lastreiam a dedução pleiteada já tem a consequência legalmente prevista que é a glosa da despesa e a exigência da multa de ofício no percentual de 75%. Para a exasperação da multa é indispensável a comprovação inequívoca do intuito de fraude.

Entendo, portanto, deva ser desqualificada a penalidade.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, exigida em relação ao item 04 do Auto de Infração.

Sala das Sessões (DF), em 17 de agosto de 2006

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir de seu voto no que tange a contagem do prazo decadencial quando se tratar de lançamentos por homologação, que no caso específico se trata de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, acompanhando o seu voto nos demais itens.

O Conselheiro Relator defende a tese de que o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.

Na sua opinião, o lançamento por homologação a que se refere o CTN, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada há para ser homologado.

Não há dúvidas, que a discussão nestes autos abrange a incidência de imposto de renda sobre os ganhos de capital auferidos pelo contribuinte na alienação de bens.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Nota-se, que o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador lançado, sob o entendimento de que quando se tratar de ganhos de capital, por ser tributação definitiva, há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data da alienação dos bens ou direitos) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, estes ganhos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação (fato gerador) e o recolhimento do imposto se processa no mês subsequente. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido. Sendo exceção a esta regra os casos em que ficar caracterizado e comprovado o evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise dos autos se constata que o bem questionado foi alienado em 24 de agosto de 1999 e a ciência do auto de infração ocorreu em 01 de dezembro de 2004.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Não há dúvidas de que o prazo ultrapassou cinco anos contados do fato gerador, desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que na data da ciência do Auto de Infração já estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário ora questionado.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, imposto sobre ganhos de capital). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

notificado do lançamento, não deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, 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."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos por pessoas físicas.

Diz o diploma regulamentar – Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994:

Art. 798 - Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18, I).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766/89, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 12, § 1º)."

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que os ganhos de capital estão sujeitos à tributação de imposto de renda, de forma definitiva, na data da alienação dos bens e/ou direitos, cabendo as pessoas físicas que alienarem bens ou direitos o dever de calcular, apurar e recolher o montante devido a título de imposto renda.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

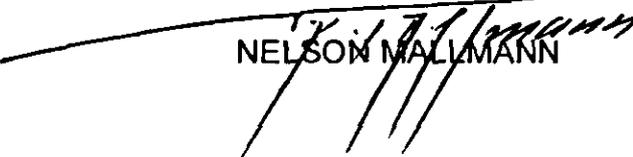
É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou na data da alienação dos bens (fato gerador). Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 24 de agosto de 1999, encerrando-se em 24 de agosto de 2004. Tendo o recorrente tomado ciência do Auto de Infração em 01 de dezembro de 2004, nesta data já estava decadente o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador questionado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003608/2004-87  
Acórdão nº. : 104-21.837

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador questionado nos autos (ganhos de capital – III Al), acompanhando o relator nos demais itens questionados.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006

  
NELSON MALLMANN