



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.721777/2015-84
ACÓRDÃO	2102-003.988 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AILTON WILICZINSKI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2012

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não há ofensa ao princípio da legalidade, à ampla defesa e ao contraditório, nem vício no lançamento se não se verificam as hipóteses de atos e termos lavrados por pessoa incompetente, ou despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA E DEFINITIVA.

Na hipótese de ganho de capital, o imposto de renda é calculado em separado e recolhido de forma definitiva pelo contribuinte. Quanto ausente pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador, a contagem do prazo decadencial é regida pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

GANHOS DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CÁLCULO DO VTN. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO.

No caso de subavaliação ou de prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas quanto ao valor da terra nua (VTN), o cálculo do ganho de capital na alienação de imóvel rural poderá ser efetuado com base no VTN de mercado, estabelecidos em levantamentos realizados na região pelas secretarias de agricultura estaduais ou municipais.

A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se valor de alienação o valor correspondente a todo o imóvel alienado apenas quando as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE.

Ao verificar qualquer uma das ocorrências dolo, fraude ou simulação, é dever da autoridade lançadora aplicar a multa qualificada de 150%, devendo demonstrar, de forma inequívoca, a intenção dolosa do contribuinte na prática dos referidos atos, no intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto das alegações de inconstitucionalidade da lei tributária. Na parte conhecida: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; e (ii) pelo voto de qualidade, rejeitar a decadência para o fato gerador de 29/03/2010. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora), Carlos Marne Dias Alves e Yendis Rodrigues Costa, que reconheceram a decadência. No mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em razão da superveniência da legislação mais benéfica. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 02/09 lavrado em 10/06/2015 para lançamento do imposto de renda da pessoa física dos anos de 2010 e 2012, sob os seguintes fundamentos:

- (i) omissão de rendimentos da **atividade rural** com fato gerador em 31/12/2012 e multa de ofício de 150%;
- (ii) omissão/apuração incorreta de **ganhos de capital** auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em Reais, para os fatos geradores de 03/2010, com multa de ofício de 75%, 12/2012 com multa de ofício de 150% e novamente em 12/2012, também com multa de ofício de 150%.

O quadro a seguir melhor sintetiza:

INFRAÇÕES DE GANHO DE CAPITAL			
Mês/Ano	Descrição das Infrações	Valor Apurado	Multa
Mar/2010	OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS	307.022,62	75,00%
Dez/2012	OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS	1.703.539,57	150,00%
INFRAÇÕES DA ATIVIDADE RURAL SUJEITAS À TABELA PROGRESSIVA			
Mês/Ano	Descrição das Infrações	Valor Apurado	Multa
Dez/2012	RECEITA DA ATIVIDADE RURAL (ARBITRAMENTO DO RESULTADO)	2.100.000,00	150,00%

Relatório fiscal de fls. 10/27 apontou os fatos ocorridos durante a fiscalização que deram ensejo à lavratura do auto. Fundamentou também a qualificação das três multas de ofícios, cujo teor reproduzo (fls. 24):

5 – MULTA DE OFÍCIO

A alienação dos imóveis rurais matrículas 22.927 e 34.335 importou em omissão de rendimentos de ganhos de capital e de receita da atividade rural.

Na tentativa de esconder esta transação ocorrida no ano de 2012, o sujeito passivo simplesmente excluiu os bens citados em sua DAA/2013 (Doc. 04); não anexou a esta o Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital e sequer

efetuiu qualquer recolhimento de imposto a este título. Tampouco declarou e tributou a receita da atividade rural constante na transação realizada.

Se verificarmos a DAA/2012 (Doc. 03), esta foi retificada pelo sujeito passivo em 19/10/2012, pouco antes da alienação dos imóveis rurais, momento em que sem nenhuma base legal, **aumentou** significativamente o **custo desses imóveis na ficha bens e direitos, passando de R\$ 105.498,00 para R\$ 3.105.498,00. Fez constar esse custo majorado em 31/12/2010 e 31/12/2011, enquanto na DAA/2011 (Doc. 02), o valor declarado em 31/12/2010 era de R\$ 105.498,00.** Mais uma tentativa do sujeito passivo em esconder possível ganho tributável na operação.

Nas DITR (Declaração do Imposto Territorial Rural) o sujeito passivo subavaliou o valor da terra nua, repercutindo em redução do ganho de capital a ser apurado na alienação dos imóveis rurais.

Quanto a **atividade rural**, para reduzir possível tributação, **o sujeito passivo inflou as despesas do Livro Caixa da Atividade Rural mediante utilização de notas fiscais inidôneas.**

O art. 44 da Lei 9.430, de 1996, assim dispõe:

(...)

No caso em análise, o conjunto probatório **demonstra que a conduta do sujeito passivo não foi involuntária**, mas sim decorrente da intenção **deliberada de subtrair do conhecimento** da Fazenda Pública o auferimento de receitas sujeitas à tributação.

Desta forma, **a multa de ofício sobre os créditos tributários lançados por esta fiscalização, relacionada as infrações 4.1 (subitem 4.1.2), e 4.2 (subitem 4.2.3.2), será qualificada** conforme impõe o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento).

Para as demais infrações foi aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) disposta no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.”- destaques desta Relatora

Há protocolo de impugnação de fls. 426/1005 alegando ,em breve síntese:

- a) *preliminarmente*, a nulidade e cerceamento à ampla defesa e ao contraditório, em razão da falta de esclarecimento sobre o conceito de terra de “segunda” e acesso às informações da avaliação pelo Estado de SC;
- b) quando ao *mérito*,
- (i) a decadência do fato gerador de 29/03/2010 (IRPF sobre ganho de capital), em razão da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, sobre o imóvel de matrícula 341.751, esclarecendo ainda que a autuação se deu em 09/06/2015;

(ii) descabimento de dolo, fraude ou simulação, em razão da declaração dessas operações;

(iii) descabimento da reclassificação de “terras de terceira” tidas como de reflorestamento para “terras de segunda”, sobre os imóveis de matrícula números 22.927 e 34.335, pedindo realização de perícia (fls. 482/485),

(iv) sobre a atividade rural, o arbitramento da atividade rural de forma injustificada e a impossibilidade de desconsideração do prejuízo da atividade rural de R\$ 1.750.423,76 justamente por desconsiderar o valor de venda negociado pelo recorrente de R\$ 5.500.000,00 e do valor dos investimentos, com ofensa à verdade material;

(v) impossibilidade de qualificação da multa de ofício em 150% por ser excessiva e afrontar o princípio-norma da razoabilidade e inexistência de ação ou omissão dolosa, ocorrência de confisco. Por fim, requereu perícia, apresentando quesitos.

Sobreveio o acórdão fls. 1019/1026 julgando parcialmente procedente a defesa apenas para ajustar o valor dos rendimentos da atividade rural 2012, em razão de alteração do valor (em R\$) das benfeitorias alienadas, cf quadro abaixo, destacado na decisão de piso de fls. 1024:

A Valor de alienação das áreas rurais em 2012	5.500.000,00
B VTN dos imóveis alienados	4.248.203,90
C Benfeitorias (A - B)	1.251.796,10
D Benfeitorias (auto de infração)	2.100.000,00
E Receita da atividade rural a excluir (D - C)	848.203,90
F Rendimento arbitrado da atividade rural a excluir (E x 20%)	169.640,78
G Imposto a excluir (F x 27,5%)	46.651,21
H Imposto lançado	115.500,00
I Imposto mantido (H - G)	68.848,79”

(destaques da Relatora)

Devidamente intimado às fls. 1030, houve protocolo de Recurso voluntário de fls. 1033/1068, reiterando as razões da impugnação, inclusive quanto ao requerimento de perícia.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui parcialmente os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço parcialmente, exceto sobre a parte das alegações de inconstitucionalidade de multa de ofício.

PRELIMINARES

1. Da nulidade e cerceamento à ampla defesa e ao contraditório na reclassificação dos imóveis de matrículas 22.927 e 34.335, base para o cálculo do ganho de capital

O recorrente aduz que, na fiscalização, não teve acesso as informações da avaliação pelo Estado de SC; que culminaram na reclassificação dos imóveis de matrícula acima, de “terras de terceira” tidas como de reflorestamento para “terras de segunda”.

Com isso, entende ter havido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

Compulsando os autos, verifico que constou nas fls. 15/17 do relatório fiscal, as seguintes informações:

“4.1.2 – ÁREAS DE TERRAS E CAMPOS – MATRÍCULAS 22.927 e 34.335

Em atendimento ao Ofício nº 20/2014-SAPAC/DRF-CXL/SRRF10/RFB/MF-RS, obteve-se junto ao 17º Tabelião de Notas da Capital, São Paulo – SP, cópia da escritura de renegociação de dívida datada de 17/12/2012 (Doc. 25).

O sujeito passivo era proprietário de duas áreas de terras rurais situadas no município de Major Vieira, no Estado de Santa Catarina, conforme consta nas cópias das matrículas obtidas junto ao Ofício de Registro Geral de Imóveis, comarca de Canoinhas, no Estado de Santa Catarina (Doc. 26). Os documentos foram encaminhados em atendimento ao Ofício 21/2014-SAPAC/DRF-CXL/SRRF10/RFB/MF-RS.

- **Matrícula 22.927** – 135,52 hectares – adquiridos em 16/06/2004 por R\$ 38.962,56.

- **Matrícula 34.335** – 207,16 hectares – Ação de Usucapião Especial de Jurisdição Contenciosa – Sentença de 17/12/2010. O sujeito passivo obteve a posse do imóvel em 06/08/2004, dado constante na cópia da Sentença (Doc. 27).

Esses imóveis foram **dados em dação em pagamento** ao Banco Santander S/A em **17/12/2012, pelo valor de total R\$ 5.500.000,00, correspondente a R\$ 2.750.000,00** para cada imóvel, nos termos da Escritura Pública De Renegociação E Novação De Dívida, Com Pacto De Assunção De Dívida, Hipoteca, Dação Em Pagamento E Compromisso De Emissão De Cédula De Crédito Bancário (Doc. 25).

No caso de imóvel rural, o **ganho de capital** corresponde à diferença entre o **valor de alienação** e o **custo de aquisição da terra nua (sem benfeitorias)** e depende da data de aquisição do imóvel rural.

Caso o custo das benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por ele realizadas) não tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

Considera-se terra nua o **imóvel rural**, por natureza, que compreende o solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, **despojado** das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como **investimentos** (benfeitorias).

Considerando que a dação em pagamento constitui operação sujeita à apuração do ganho de capital, e por tratar-se de imóveis rurais, o sujeito passivo foi **intimado** (Doc. 28) a informar/comprovar se esses imóveis possuíam benfeitorias não utilizadas como despesas da atividade rural, e, se o valor atribuído a estes na dação, compõe além da terra da nua o valor das benfeitorias, caso existentes.

Após prorrogações de prazo concedidas para atendimento ao termo fiscal, para comprovação do registro dos investimentos/benfeitorias existentes nos imóveis rurais alienados como despesas da atividade rural, **o sujeito passivo em 05/02/2015 (Doc. 37) apresentou um único Livro Caixa da Atividade Rural composto pelo período de 30/06/2004 a 31/01/2008 (Doc. 39).**

Para comprovação do valor de venda atribuído às benfeitorias(investimentos) existentes nos imóveis apresentou cópia de um Laudo de Avaliação, datado de 22/03/2012, que, segundo o sujeito passivo, foi o Laudo apresentado ao Banco Santander S/A quando da negociação do imóvel, haja vista, na escritura não ter sido destacado o valor atribuído às benfeitorias e à terra nua.

Uma vez que as benfeitorias (investimentos) foram escrituras como **despesas** no Livro Caixa da Atividade Rural, proceder-se-á a apuração do ganho de capital unicamente em relação a **alienação da terra nua**.

Destaca-se que relativamente à apuração do ganho de capital no caso em comento, aplica-se o disposto no art. 19 da Lei 9.393 de 19/12/1996.

(...)

4.1.2.1 - Apuração do VTN (Valor da Terra Nua)

O VTN declarado que dispõe a Lei acima referida, corresponde ao valor da terra nua informado pelo sujeito passivo no **DIAT** – Documento de Informação e Apuração do ITR, integrante da Declaração do Imposto Territorial Rural (DITR). **O VTN reflete o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT**, e é considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Os imóveis alienados constituem uma área de 342,68 hectares, contida na área total de 365,40 hectares informados na **DITR/2004** (Doc. 13) e **DITR/2012** (Doc. 21), anos de aquisição e alienação respectivamente.

No ano de **aquisição** (2004) a área de 365,40 hectares foi declarada no DIAT com VTN de **R\$ 105.498,00** (Doc. 13). No ano de **alienação** (2012) foi declarada com VTN de **R\$ 548.000,00** (Doc. 21).

Como forma de subsidiar o procedimento fiscal, obtivemos junto ao Banco Santander S/A (Doc. Docs. 40 e 44) cópia do Laudo de Avaliação dos imóveis rurais aqui analisados, o qual foi apresentado pelo sujeito passivo na negociação desses com o Banco (Doc. 49).

A avaliação da terra nua constante no Laudo de Avaliação (Doc. 49) importou em R\$ 12.400,00 por hectare, enquanto no DIAT constou o valor de R\$ 1.499,73 por hectare (R\$ 548.000,00 / 365,40 hectares).

Considerando possível **subavaliação** do preço da terra nua declarado no DIAT, em contato telefônico com a Secretaria Estadual da Agricultura do Estado de Santa Catarina, onde estão localizados os imóveis, nos foi informado que o levantamento de preços de terras agrícolas em Santa Catarina é um trabalho realizado pelo Epagri-Cepa, e os dados encontram-se publicados no site www.epagri.sc.gov.br. **Esses preços são utilizados também para subsidiar o sistema SIPT (Sistema de Preços de Terra) de informações dos preços de terras à Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Em consulta ao site indicado verificou-se que os dados estão dispostos em duas planilhas (anexadas a este processo como documento não paginável):

- Preços de terra de 1997 a 2008 – referente ao 4º trimestre.
- Preços de terras de 2009 a 2014 – referente ao 4º trimestre.

Consta a informação de que a pesquisa contempla o levantamento da terra nua(sem benfeitorias) para uso agrícola, e também de áreas aptas a se constituírem em servidão florestal (preservação permanente).

No ano de aquisição dos imóveis rurais pelo sujeito passivo, em 2004, foram estabelecidas 5 classes de terras:

- 1 – Terra de Várzea Sistematizada – terra de várzea envalada, nivelada e entaipada, pronta para o cultivo do arroz irrigado.
- 2 – Terra de Várzea Não Sistematizada – planície normalmente fértil, cultivável, e que apresenta potencial para ser sistematizada.
- 3 – Terra de Primeira – terra mecanizável e de boa fertilidade ou terra de várzea que não apresenta potencial para ser sistematizada.
- 4 – Terra de Segunda – terra mecanizável de baixa fertilidade ou terra não mecanizável de boa fertilidade, mas com dificuldade para mecanização.

5 – Terra de campo nativo/reflorestamento – terra de campo nativo, solo raso ou pedregoso, inadequada à mecanização ou terra de topografia bastante acidentada, geralmente, utilizada para reflorestamento.

Já para o ano de alienação dos imóveis rurais pelo sujeito passivo, em **2012**, foram estabelecidas 7 classes de terras:

1 – Terra de Várzea Sistematizada – terra de várzea, nivelada e entaipada, com canis de irrigação e drenagem, pronta para o cultivo do arroz irrigado.

2 – Terra de Várzea Não Sistematizada – planície normalmente fértil, cultivável, e que apresenta potencial para ser sistematizada.

3 – Terra de Primeira – terra **mecanizável** e de **boa fertilidade** ou terra de várzea que não apresenta potencial para ser sistematizada.

4 – Terra de Segunda – terra **mecanizável** de **baixa fertilidade** ou terra não mecanizável de boa fertilidade.

5 – Terra de Terceira – áreas de topografia acidentada, impróprias à exploração de lavouras temporárias, lavouras permanentes e pastagem. Uma das poucas alternativas de exploração econômica é a implantação de reflorestamento.

6 – Terra de Campo Nativo – terra de campo nativo, cuja principal característica é o solo raso ou pedregoso.

7 – Terra para Servidão Florestal – áreas cobertas de vegetação nativa primária (mata virgem) em estágio médio (capoeiras) ou avançado (capoeirão) de recomposição.

A **referência de preço final para cada município** é apresentada da seguinte forma:

- Preço mínimo: menor valor observado.
- Preço mais comum: cotação mais frequente entre os valores coletados.
- Preço máximo: maior valor observado no levantamento.

Muito embora a classe “terra de terceira” se refira a reflorestamento, atividade exercida pelo sujeito passivo, resta claro que os imóveis rurais se enquadram na classe “terra de segunda”.

O conceito de “terra de terceira” estabelece a **impropriedade** de exploração de lavouras temporárias, lavouras permanentes e pastagem. Na DITR/**2004** (Doc. 13) foi declarado 242 hectares de **pastagens** e 245 cabeças de **gado**. Na DITR/**2005** (Doc. 14) foi declarado 186,40 hectares de pastagens e 245 cabeças de gado. Portanto **existe outra alternativa de exploração econômica à implantação de reflorestamento.**

(...) “ – destaque desta Relatora

Ao que se vê dos autos, não houve comprovação de eventual falta de acesso a informações que prejudicasse à defesa do recorrente. Verifico que a autuação enfrentada, de fato, não incorre nas hipóteses do art. 10 e art. 59, do Decreto 70.235/72, cujo teor reproduzo:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá **obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

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.(...)” - destaque das Relatora

Durante a fase da fiscalização, inclusive, em respeito ao princípio da verdade material, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, a autoridade fiscal discorreu detalhadamente, como reproduzido acima, dando ciência ao recorrente, de todas as intimações e atos processuais, fazendo o cotejo da documentação recebida durante a fiscalização, com o que de fato havia sido solicitado.

Com isso, a autoridade fiscal atuou de forma transparente, dando ciência inclusive, ao ora recorrente, da falta de comprovação das justificativas solicitadas, que motivaram a reclassificação do tipo de área para fins de atribuição dos valores ao dois imóveis vendidos.

A irresignação do recorrente não pode se confundir com a falta de acesso ao processo administrativo que, possa eventualmente, ser causa de prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

Portanto, em atenção aos próprios princípios mencionados pelo recorrente, em seu recurso, entendo ter havido a regular certificação e oferta de possibilidade de manifestação nos autos, para a comprovação dos fatos, fosse na fiscalização ou após a autuação, na impugnação, sob pena de preclusão.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade.

MÉRITO

2. Da decadência para o fato gerador de 29/03/2010 - apuração do ganho de capital em permuta do imóvel de matrícula 341.751

No caso da apuração do IRPF sobre ganho de capital, ocorreram duas alienações, sendo uma em 03/2010 e outra em 12/2012.

O recorrente aduz que, para o fato gerador de 29/03/2010, referente à alienação do imóvel de matrícula 341.751, a decadência teria ocorrido em razão da autuação ter se dado em 09/06/2015; nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Compulsando os autos, saliento que o auto de infração foi lavrado em 12/06/2015 (fls. 02) e a ciência pessoal do contribuinte se deu em 01/07/2015 (fls. 420). Para fins de contagem da decadência, é relevante a data do fato gerador de 29/03/2010, que foi a alienação ocorrida por permuta com torna em dinheiro, cuja escritura foi lavrada pelo 13º Tabelião de Notas de São Paulo- SP e a informação está consignada no relatório fiscal (fls. 12).

De fato, entre 29/03/2010 e 12/06/2015 transcorreu pouco mais do que 05 anos, situação esta que configuraria a decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN. A exceção a esta regra se daria somente no caso de prevalecer a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, atraindo a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

Pois bem.

Da leitura do auto de infração, especificamente no *Demonstrativo de Apuração Detalhado do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física*, às fls. 06, vê-se que a autoridade fiscal não aponta a multa de ofício qualificada para a competência de 03/2010; há apenas a indicação de 150% para o fato gerador de 12/2012 e para a omissão de receita de atividade rural, por arbitramento do resultado, em 12/2012.

Da leitura do item 4.1.1 (fls. 12/13) e da verificação da DIRPF do respectivo exercício, percebe-se que o recorrente declarou a aquisição do bem em 2004 e a respectiva alienação em 2014 (fls. 39), não omitindo a informação do fisco. Apesar disso, omitiu a mesma informação no programa Demonstrativo de apuração do ganho de capital, com a comprovação do eventual recolhimento de IR. Há ainda, na declaração de ajuste anual, a retenção de imposto de renda por fonte pagadora (fls. 37).

A meu ver, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por *homologação* é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, salvo nos casos de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que atrairia o prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN.

Apesar de não ter havido o pagamento do tributo sobre esse ganho de capital de bem imóvel, o recorrente demonstrou ter sofrido retenção do tributo de mesma natureza, ao

receber rendimento de fonte pagadora pessoa jurídica. Por tal razão, entendo cabível a aplicação da decadência pela regra do art. 150, do CTN que abaixo reproduzo:

“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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Ainda assim, haveria aplicabilidade da mesma regra em razão do próprio § 4º dispor que “se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**”.

Destaco ainda, duas Súmulas do CARF, que merecem destaques para ratificar as razões acima:

Súmula CARF nº 72¹

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF nº 123²

¹ Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012; vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

² Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018; vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019.

Imposto de renda **retido** na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Adicionalmente, para enriquecimento do voto, entendo oportuno citar o relevante voto proferido em caso análogo, de Relatoria do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Acórdão 2401-005.291, em sessão ocorrida em março de 2018 que, apesar de restar vencido naquela ocasião, teceu importantes considerações conceituais, aplicáveis ao caso em tela:

“Primeiramente destaca - se o lançamento de ofício ou direto, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o lançamento por declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.**

Dessa forma, estando o imposto de renda sujeito ao lançamento por **homologação**, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do **artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.**

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, **o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio**, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra - se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações

pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos **dentre outras obrigações tributárias**, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, **no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo**, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, **o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º.** Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta - se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o **artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio** etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar **algum** procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

(...)

In casu, a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, pois ao observar a Declaração de Ajuste Anual relativamente ao ano calendário 2007, efls. 17/26, consta a informação de Imposto de renda Retido na Fonte, ou seja, modalidade de antecipação de

pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.

Isto porque, **independentemente do regime de tributação, seja ela ganho de capital, carnê leão, irrf, ajuste, tudo diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, independentemente da modalidade, trata-se de pagamento referente ao IRPF, devendo ser considerada como antecipação de pagamento para efeitos da contagem do prazo decadencial.**

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 01/06/2012, com a devida ciência do contribuinte, a exigência fiscal resta fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 03/01/2007 a 03/05/2007, ou seja, período do fato gerador, o qual encontra - se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência do feito. (...)” -destaques desta Relatora

Por tais razões, reconheço a decadência do valor principal de R\$ 46.053,39, de imposto de renda sobre o ganho de capital, referente à competência de março de 2010.

3. Das matrículas 22.927 e 34.335: ganho de capital de imóvel rural; da reclassificação de “terras de terceira” para “terra de segunda”

Conforme descrito às fls. 15/18 do relatório fiscal, “para o cálculo do imposto devido foi considerado o VTN apurado no item 4.1.2.1 acima. O imposto devido total é de R\$ 255.530,93.”

Especificamente, no período de apuração 12/2012, a multa de ofício restou qualificada em 150%.

Reproduzo fls. 19:

- Matrícula 22.927 – área de 135,52 hectares.

Data de aquisição: 16/06/2004 – Doc. 26

Data de alienação: 17/12/2012 – Doc. 25

Custo de aquisição: R\$ 677.660,00 (135,52 hectares x **R\$ 5.000,00**).

Valor de alienação: R\$ 1.680.041,40 (135,52 hectares x **R\$ 12.397,00**).

Imposto devido: R\$ 100.325,09 – Demonstrativo de Apuração Dos Ganhos de Capital (Doc. 52).

- Matrícula 34.335 – área de 207,16 hectares.

Data de aquisição: 06/08/2004 – Docs. 26 e 27.

Data de alienação: 17/12/2012 – Doc. 25

Custo de aquisição: R\$ 1.035.800,00 (207,16 hectares x **R\$ 5.000,00**).

Valor de alienação: R\$ 2.568.162,50 (207,16 hectares x **R\$ 12.397,00**).

Imposto devido: R\$ 155.205,84 – Demonstrativo de Apuração Dos Ganhos de Capital (Doc. 53).” – destaques da Relatora

No recurso de fls. 1049, o recorrente alegou que, para os efeitos de estabelecimento da classe das terras, o fisco adotou informações dos anos de 2004 e 2005, abstraindo a situação mais **atual** das terras em 2012, época da **alienação** do imóvel.

De fato, para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição do imóvel, quando apurado pelo valor da terra nua (VTN) em casos de subavaliação, devem ser aferidos na data do ano de aquisição, nos termos do art. 19 da Lei 9.393/96. Por tal razão, o valor adotado como custo de aquisição, pelo fisco, deve ser o do ano de aquisição, que no caso em tela, foram 2004 e 2005. Cito:

“Valores para Apuração de Ganho de Capital

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se **custo de aquisição e valor da venda** do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, **respectivamente**, nos anos da ocorrência de sua **aquisição** e de sua **alienação**.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.”

De forma diversa, para a apuração do valor de alienação, a classificação deve ser com base no ano de alienação.

Dessa forma, mantenho a decisão de piso.

Quanto ao pedido de realização de perícia (fls. 482/485) sobre tais imóveis entendo que a decisão recorrida bem esclareceu o indeferimento, motivo pelo qual, reproduzo fls. 1023 como também minhas razões de decidir, nos termos do art. 114, §12, I, do RICARF:

“(…)

De acordo com a classificação adotada pelo Epagri-Cepa (órgão ligado à Secretaria Estadual da Agricultura do Estado de Santa Catarina), as terras de terceira são áreas de topografia acidentada, impróprias à exploração de lavouras temporárias, lavouras permanentes e pastagem, sendo que uma das poucas alternativas de exploração econômica é a implantação de reflorestamento. As terras de segunda, por sua vez, são áreas de baixa fertilidade ou terra não mecanizável de boa

fertilidade. O autuante classificou os imóveis rurais alienados pelo contribuinte em 2012 como terra de segunda porque este havia informado exploração pecuária nestas áreas em suas declarações do ITR de 2004 e 2005. O impugnante afirma agora que esta declaração estava errada. Procura demonstrar pelos dados de reflorestamento apresentados no laudo de avaliação de 2012 que seria impossível a presença pastagens nestas áreas em 2004 e 2005. Mas se parte do reflorestamento tinha oito anos em 2012, não resta excluída a possibilidade de pastos em 2004; muito menos resta excluída tal possibilidade no que diz respeito às áreas de reflorestamento com apenas quatro anos. Seja como for, a questão aqui não é tanto determinar se havia ou não exploração pecuária, mas sim se era possível este ou outro tipo de exploração que não apenas o reflorestamento. Ora, o próprio laudo de avaliação, às fls. 376, informa que “a exploração agrícola principal da região é a lavoura de soja e milho, encontrando-se em menor escala a exploração da erva-mate, além da piscicultura, gado de corte e leiteiro, plantas ornamentais e silvicultura (pinus e eucaliptos)”.

Acrescenta que a propriedade possui um relevo suave e ondulatório, não existe erosão, além de possuir nascentes e cursos d'água. Como se vê, não se trata de área de topografia acidentada nem há menção de qualquer impedimento que limite a exploração agrícola à atividade de reflorestamento. **Mas o dado decisivo é o próprio VTN informado no laudo: R\$ 12.400,00/ha, praticamente o mesmo estabelecido pelo Epagri-Cepa para as terras de segunda: R\$ 12.397,00/ha, que foi o valor utilizado pela fiscalização.**

Por esta mesma razão deve ser indeferida a perícia proposta pelo impugnante para comprovar o VTN das áreas alienadas: **os autos já contêm laudo de avaliação que estabelece este valor e corrobora o VTN considerado no lançamento. (...)** - destaques da Relatora

Assim, mantenho a decisão de piso, destacando também a Súmula CARF nº 163³, aplicável ao caso:

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia **não configura** cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

4. Do arbitramento da receita da atividade rural

Alega o recorrente que o arbitramento da atividade rural se deu de forma injustificada, além da impossibilidade de desconsideração do prejuízo da atividade rural de R\$ 1.750.423,76.

³ Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021, com efeito vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

O recorrente argumentou que, justamente por desconsiderar o valor real de venda negociado pelo recorrente, de R\$ 5.500.000,00 e do valor dos investimentos (benfeitorias) de R\$ 1.782.000,00, houve ofensa à verdade material.

Neste ponto, novamente com base no art. 114, §12, I, do RICARF, adoto a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, reproduzo fls. 1024:

“(…)

Tal redução, porém, é **inadmissível**, por duas razões: **primeiro**, porque, não tendo sido **especificadas na escritura as parcelas correspondentes às benfeitorias** e ao VTN, o VTN deve ser estabelecido pelo valor de mercado, seja aquele informado na DIAT, ou, se este houver sido subavaliado, pelo valor de mercado arbitrado; **segundo**, porque o VTN estabelecido pela fiscalização, além de praticamente coincidir com o VTN fixado no laudo de avaliação, obedece aos requisitos de objetividade previstos no art. 14 da Lei nº 9.393/1996:

(…)

O impugnante argumenta que teria direito a compensar os **prejuízos acumulados de R\$ 1.750.423,76 escriturados no livro Caixa em 2008**. Havia, porém, perdido este direito porque **mantivera escrituração do livro Caixa somente até 2008**. Sem este registro, estava sujeito ao arbitramento da base tributável, o que por si mesmo exclui a dedução de prejuízos anteriores, como decorre dos art. 65, §5º, e 60, §2º, do Decreto nº 3.000/1999(Regulamento do Imposto de Renda, RIR):

(…)

Ademais, como destaca o autuante, **apesar de registrar prejuízo acumulado de R\$ 1.750.423,76 no último livro Caixa escriturado em 2008, o contribuinte informou em sua declaração daquele ano apenas R\$ 383.600,00 de prejuízo acumulado**. Para o ano-calendário 2011 sequer declarou prejuízo a compensar.

Não apresenta, tampouco, provas idôneas das despesas que teriam ocasionado o prejuízo acumulado escriturado, pois apresentou **notas fiscais de empresas inativas** perante a Receita Federal. Argumenta que não poderia controlar a regularidade fiscal das empresas que lhe prestaram serviços e que caberia à fiscalização investigar a verdade material. Mas o ônus da prova das despesas incorridas é do declarante. Para tanto deveria apresentar provas hábeis e idôneas. Não podem ser considerados documentos idôneos as notas fiscais de empresas que já constavam inativas no período de emissão. (...)” – destaques da Relatora

Por tais razões, nego provimento.

5. Da qualificação da multa de ofício em 150% e do princípio-norma da razoabilidade e confisco

Nos termos da legislação vigente, ao verificar qualquer uma das ocorrências dolo, fraude ou simulação, é dever da autoridade lançadora aplicar a multa qualificada de 150%, devendo demonstrar, de forma inequívoca, a intenção dolosa do contribuinte na prática dos referidos atos, no intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

No caso em tela, a qualificação da multa ocorreu em dois períodos de apuração:

- (i) dez/2012: alienação dos imóveis rurais matrículas 22.927 e 34.335 - omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de imóvel R\$ 1.703.539,57;
- (ii) dez/2012: arbitramento da receita da atividade rural R\$ 2.100.000,00.

A autoridade fiscal discrimina a qualificação da multa de ofício, individualizadamente, conforme destaque a seguir (fls. 25):

“5 – MULTA DE OFÍCIO

A alienação dos imóveis rurais matrículas 22.927 e 34.335 importou em omissão de rendimentos de ganhos de capital e de receita da atividade rural.

Na tentativa de esconder esta transação ocorrida no ano de 2012, o sujeito passivo simplesmente **excluiu os bens citados em sua DAA/2013** (Doc. 04); não anexou a esta o Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital e sequer efetuou qualquer recolhimento de imposto a este título. Tampouco declarou e tributou a receita da atividade rural constante na transação realizada.

Se verificarmos a DAA/2012 (Doc. 03), esta foi **retificada pelo sujeito passivo em 19/10/2012, pouco antes da alienação dos imóveis rurais**, momento em que sem nenhuma base legal, **aumentou significativamente o custo desses imóveis** na ficha bens e direitos, passando de R\$ 105.498,00 para R\$ 3.105.498,00. Fez constar esse custo majorado em 31/12/2010 e 31/12/2011, enquanto na DAA/2011 (Doc. 02), o valor declarado em 31/12/2010 era de R\$ 105.498,00. Mais uma tentativa do sujeito passivo em esconder possível ganho tributável na operação.

Nas DITR (Declaração do Imposto Territorial Rural) o sujeito passivo **subavaliou o valor da terra nua**, repercutindo em redução do ganho de capital a ser apurado na alienação dos imóveis rurais.

Quanto a atividade rural, para reduzir possível tributação, o sujeito passivo inflou as despesas do Livro Caixa da Atividade Rural mediante **utilização de notas fiscais inidôneas.**” - destaques da Relatora

Dessa forma, para as imputações qualificadas, entendo que foram devidamente individualizadas e motivadas pela fiscalização, sem a comprovação por documentação hábil e idônea, pelo recorrente, de provas que afastem tal qualificação.

Assim, entendo estar devidamente comprovada a motivação da multa de ofício qualificada, conforme dispõe os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, motivo pelo qual mantenho-a.

Outrossim, cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, com base na Lei 14.689/23.

Por fim, quanto aos argumentos de razoabilidade e não confisco, esclareço que em razão do disposto na Súmula CARF nº 2, este Tribunal não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da lei tributária; na parte conhecida, rejeito a preliminar, reconheço a decadência referente à competência de março de 2010 e, dou parcial provimento para reduzir a qualificação da multa a 100%, em razão da superveniência da lei 14.689/23 e aplicação da retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do art. 106, II, c, CTN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, redator designado

Peço licença à I. Relatora para divergir do seu voto na parte da decadência, relativamente ao fato gerador de 29/03/2010.

A autoridade lançadora apurou ganho de capital no montante de R\$ 46.053,39, relativamente à permuta do apartamento da matrícula 341.751, em 29/03/2010, calculado pela diferença entre o valor da torna recebida e o custo de aquisição do imóvel (item 4.1.1, do Relatório Fiscal, às fls. 12/13).

O contribuinte não preencheu o Demonstrativo da Apuração de Ganhos de Capital, tampouco recolheu qualquer valor referente ao imposto devido nessa operação.

Por sua vez, o ganho de capital na alienação do imóvel urbano está sujeito à tributação exclusiva, separadamente dos demais rendimentos da pessoa física que integram a base de cálculo da declaração de ajuste anual do imposto de renda.

O fato gerador ocorre na data da alienação, calculado o imposto em separado e recolhido de forma definitiva pelo contribuinte, isto é, o imposto pago não pode ser deduzido do devido na declaração de ajuste anual.

Confira-se o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na redação vigente à época do fato gerador:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como ora se cuida, a contagem do prazo decadencial se dá na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), quando há pagamento antecipado, mesmo que parcial, por parte do contribuinte, salvo comprovado dolo, fraude ou simulação. Nessa hipótese, os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador.

Senão vejamos, o art. 150 do CTN:

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 a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.

Como dito anteriormente, não houve pagamento antecipado a título de imposto de renda devido na alienação do imóvel. Também o contribuinte não forneceu informações sobre ganho de capital e imposto devido no quadro “Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva” ou “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, para dar ciência da transação à administração tributária na declaração de ajuste anual (fls. 37/43).

Na Declaração de Ajuste Anual, relativa ao ano-calendário de 2010, exercício 2011 (DIRF 2011), consta imposto retido na fonte no valor de R\$ 8.031,24, relativamente a rendimentos sujeitos a ajuste anual.

Entretanto, o imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento antecipado, apto a atrair a aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, desde que lançamento de ofício de omissão de rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual.

Com efeito, o art. 150, § 4º, reduz o intervalo de tempo que dispõe a Fazenda Pública para o lançamento de ofício, em comparação com a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, que estabelece a fluência do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No lançamento por homologação o contribuinte dispõe de todos os elementos para a apuração do crédito tributário, efetua o cálculo e antecipa o pagamento do tributo devido, sem prévio exame da autoridade tributária.

A contagem do prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, implica a existência de pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador, que terá o efeito de provocar a verificação da sua correção pela administração tributária.

Com base na atividade exercida pelo sujeito passivo, que culmina com o pagamento antecipado, a Fazenda Pública toma conhecimento da existência do fato gerador e, dessa forma, pode adotar, desde já, medidas de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, justificando o prazo decadencial diferenciado e mais curto.

O contribuinte não exerceu essa atividade, tampouco realizou pagamento, impossibilitando o conhecimento pela autoridade tributária, razão pela qual a contagem do prazo decadencial deve seguir a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN:

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;

(...)

Não é outro o entendimento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se extrai do Acórdão nº 9202-005.166, de 25/01/2017, cuja ementa é copiada a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

(...)

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA. NÃO PAGAMENTO.

A decadência de IRPF relativo ao ganho de capital, quando inexistente pagamento antecipado relacionado ao ganho de capital em específico, é regida pelo prazo do art. 173 I, do CTN.

No presente caso, a data do fato gerador é 29/03/2010, enquanto a ciência do auto de infração ocorreu em 01/07/2015. Logo, não há que cogitar de decadência.

Acompanho a I. Relatora nas demais matérias decididas.

Conclusão

Diante do exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto das alegações de inconstitucionalidade da lei tributária. Na parte conhecida, rejeito a preliminar e a decadência e, no mérito, dou parcial provimento para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em razão da superveniência da legislação mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess