



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Recurso nº : 135.063
Matéria : IRPF – EX (s).: 1996 a 2000
Recorrente : GILBERTO MOITA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 21 de outubro de 2005
Acórdão nº : 102-47.179

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – DECADÊNCIA -
O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física sobre acréscimo patrimonial a descoberto decai após cinco anos da ocorrência do fato gerador (31 de dezembro de cada ano-calendário).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – ORIGEM DE RECURSOS – Para aproveitamento como origem de recurso, a data da alienação do bem deve prevalecer em relação ao momento posterior em que a transferência da propriedade foi efetuada no Órgão de trânsito.

ATIVIDADE RURAL – VENDA DE GADO - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - As receitas das atividades rurais devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal do produtor e nota promissória rural, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais para comprovar a produção, circulação e percepção de rendimentos classificáveis como de atividades rurais. Simples recibos e contratos firmados entre particulares não são suficientes para comprovar receitas oriundas desse tipo de atividade.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GILBERTO MOITA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e cancelar o lançamento referente ao ano-calendário de 1995. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator). No mérito, por maioria de votos, reduzir da base de cálculo do acréscimo patrimonial, relativo ao ano-calendário de 1996, o valor de R\$ 28.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar

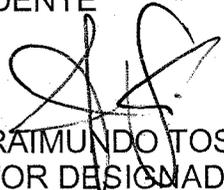


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator) que negam provimento ao recurso e os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Romeu Bueno de Camargo que também provêm o recurso para acolher o rendimento da atividade rural e a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes (Suplente Convocada) que, além de acolher o rendimento da atividade rural, exclui do acréscimo patrimonial o valor relativo à aplicação em instituição financeira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

Recurso nº : 135.063
Recorrente : GILBERTO MOITA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 18/04/2001, auto de infração para exigir o crédito tributário de R\$ 647.499,49, sendo R\$ 331.125,04 de imposto de renda pessoa física, R\$ 68.030,68 de juros de mora calculados até 30/03/2001 e R\$ 248.343,77 de multa proporcional passível de redução (fl. 04), por omissão de rendimentos decorrente de variação patrimonial a descoberto resultante do excesso de aplicações (dispêndios) sobre os recursos declarados, conforme Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativos Mensais que integram o auto de infração (fls. 144/153), nos seguintes valores (fl. 05):

Fato Gerador	Valor tributável – R\$	Demonstrativo fls.
31/05/1995	24.334,19	144
31/12/1996	47.138,53	146
31/12/1997	3.816,04	148
31/12/1998	270.294,02	150
31/08/1999	623.677,04	152
30/09/1999	183.531,18	152
31/10/1999	27.163,75	152
31/12/1999	90.246,68	152

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/17) as autoridades fiscais descrevem as dificuldades para localizar o contribuinte e entregar as intimações e registram que poucos foram os dados por ele fornecidos, obrigando a expedir intimações e ofícios a terceiros, conforme termos de intimações que integram os autos. Após esse esforço para conhecer a situação fiscal do contribuinte foram lavrados os demonstrativos (fls. 144/153), nos quais foram apurados os acréscimos patrimoniais a descoberto acima relacionados. No referido Termo de Verificação Fiscal encontram-se discriminados os dispêndios (aplicações) e os rendimentos (recursos) de todos os anos-calendário objeto do auto de infração.



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

O contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 166/177), tendo a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza-CE, mediante o Acórdão DRJ/FOR nº 283, de 01/11/2001, por unanimidade de votos, considerado procedente o lançamento (fl. 226/233).

Inconformado o sujeito passivo apresenta recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 244/264), no qual repete na íntegra as alegações da impugnação (fls. 246/255), reproduz o voto da DRJ (fls. 255/260) e complementa a defesa (fls. 260/264). O recurso, após superados os incidentes com o arrolamento de bens, foi encaminhado ao Conselho de Contribuintes.

Repetindo os termos da impugnação, o recorrente alega:

a) Exercício de 1996, ano-calendário de 1995 (fl. 247).

Que no Termo de Verificação Fiscal (fl. 14) consta o acréscimo patrimonial como sendo R\$ 23.334,19 e no auto de infração R\$ 24.334,19 (fl. 05) e que não foi considerado no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto o valor da venda, em 01/02/1995, pelo valor de R\$ 20.000,00, da camioneta Pick Up GM/Chevrolet, ano 1990, placa LZ-9288, pertencente ao cônjuge Virginia Maria de Castro Moita, conforme cópia da Autorização para Transferência de Veículo que junta aos autos (fl. 181-frente e verso). Diz que apesar do cônjuge apresentar declaração em separado o valor dessa venda deve ser considerado como recursos, tendo em vista que os bens do casal constam da declaração do recorrente.

b) Exercício de 1997, ano-calendário de 1996 (fls. 247/248).

A fiscalização não levou em consideração a venda, em 03/12/1996, pelo valor de R\$ 28.000,00, do veículo GM D 20, camioneta Chevrolet/Cabine Aberta, ano 1993, placa HUO 6110, conforme cópia da Autorização para Transferência de Veículo juntada ao processo (fl. 183-frente e verso), e nem a venda, efetuada em 20/11/96 à João de Lima Belém, de 110 cabeças de gado herdados que, por ser filho único, herdou de seu genitor. A venda estaria



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

comprovada pelo contrato com firma reconhecida e o correspondente recibo datado de 30/11/1996, no valor de R\$ 32.000,00 (fl. 187), que integrariam o "DOC V" juntado aos autos. Conforme se constata do anexo "DOC V" (fls. 186/187), o contrato acima referido não foi juntado aos autos. No referido anexo consta apenas o recibo.

c) Exercício de 1998, ano-calendário de 1997 (fl. 248).

Não foi levado em consideração o valor de R\$ 11.000,00, relativo à venda de 55 cabeças de gado a Getúlio Nogueira de Vasconcelos, conforme contrato firmado em 24/02/1997 (fls. 189/190) e recibo de 08/03/1997 (fl. 191).

d) Exercício de 1999, ano-calendário de 1998 (fls. 248/249).

Segundo o recorrente, neste exercício, a fiscalização teria cometido engano ao utilizar todo o saldo verificado em 31/12/1998, no valor de R\$ 287.069,16, como dispêndio/aplicação, sem ter considerado os saldos existentes em 31/12/1997, no Banco do Brasil, de R\$ 98.434,76, relativo à poupança, e de R\$ 32.256,50 de aplicações. Argüi, ainda, que não foram computados os rendimentos das aplicações no ano que totalizam R\$ 56.114,89 e nem o valor de R\$ 112.000,00 decorrente da venda de gado, conforme contrato e recibo que juntou aos autos como "Anexo Doc VII" (fls. 192/195). Compulsando os autos verifica-se que o referido contrato, de 23/08/1998 (fls. 193/194), trata da venda de 150 cabeças de gado, não pelo preço de R\$ 112.000,00, mas por R\$ 12.000,00, valor esse confirmado no respectivo recibo (fl. 195) e na DIRPF (fl. 120).

e) Exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fls. 249/255).

Neste exercício diz que o lançamento foi calcado em erro do BIC BANCO motivado por descontrole de seus computadores que informou aos seus clientes movimentação e saldo inexistentes. Assim, segundo o recorrente, o saldo apresentado em 31/12/1999 na sua declaração de rendimentos (fl. 128), no valor de R\$ 1.212.527,94, estaria errado, pois o tipo de aplicação efetivada pelo autuado era,



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94

Acórdão nº : 102-47.179

em sua totalidade proveniente de operações de curto/médio prazo com Certificado de Depósito Bancário – CDB e Recibo de Depósito Bancário – RDB, em cujo vencimento era refeita ou repactuada nova aplicação, sendo emitido novo certificado com novo vencimento e novas taxas de remuneração, em geral 30 a 40 dias ou 60 dias da data, e no máximo 90 dias. O técnico que elaborou a declaração de rendimentos equivocadamente teria somado os comprovantes do ano, apresentando esse valor altíssimo, totalmente irreal e sem respaldo no plano da realidade.

Afirma que, com base na informação totalmente irreal do BIC BANCO foi apurado um acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 924.618,65, referentes aos meses de agosto, setembro, outubro e dezembro de 1999.

Diz que o valor real que se encontrava aplicado em CDB/RDB ou em qualquer outro tipo de aplicação financeira em 31/12/1999 seria de R\$ 495.518,68, conforme fotocópia do Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados fornecido pelo BICBANCO, datado de 25/02/2000 (fls. 197 e 199). Esses fatos resultaram num falso acréscimo patrimonial de R\$ 717.009,26.

Diante desses fatos argüi que meros erros ou enganos não podem gerar crédito tributário, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do TRF5 sobre erro no preenchimento da declaração de rendimentos (fls. 251/255).

Alega, ainda, que a fiscalização não levou em consideração os valores de R\$ 62.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 100.000,00 e R\$ 30.000,00, que totalizam R\$ 242.000,00, referente às vendas de gado realizadas em 14/01, 19/02, 22/02 e 10/02/1999, conforme contratos e recibos juntados aos autos, respectivamente, às fls. 201/203, 204/206, 210/212 e 207/209.

Alega também (fls. 260/264) que a DRJ/Fortaleza-CE emitiu “uma decisão totalmente equivocada, descompromissada com a verdade, desprezando toda a realidade dos fatos e a legislação aplicável às matérias”, “calcada exclusivamente em premissas falsas, induzidas por si própria, sem levar em



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

consideração a realidade dos fatos e a documentação hábil e idônea acostada aos autos do Processo, extraindo apenas pedaços pinçados de normas legais, que de modo algum possam ser aplicadas aos fatos já bastante vergastados, para manter, inseqüentemente, e até mesmo irresponsavelmente, o auto de infração em reproche” (fl. 261), pedindo que o Conselho de Contribuintes verifique o que considera “crassos enganos e incoerências” a seguir repetidas sinteticamente:

a) não foi considerada a venda dos veículos por não constar do documento oficial de transferência dos veículos a assinatura dos compradores. Diz que a assinatura é ato que cabe exclusivamente ao comprador e que seria fácil comprovar a operação se houvesse sido consultado o DETRAN, que, à Receita Federal informaria de imediato, mas não ao usuário. Além disso, diz que a Receita Federal poderia efetuar consulta, pois dispõe de acesso às informações do sistema (fls. 261/262);

b) foram glosados, indevidamente, os valores das vendas de gado, que estavam lançados em suas declarações de rendimentos por não ter apresentado as Notas de Produtor Rural, cuja obtenção entende ser de “inteira competência e responsabilidade do comprador e não do vendedor” (fl. 262);

c) não foram considerados (fl. 263) como recursos o saldo em poupança existente em 31/12/1997 no valor de R\$ 98.434,76 e demais saldos no valor de R\$ 32.256,50 (Banco do Brasil S/A), bem como os rendimentos auferidos em decorrência dessas aplicações no valor de R\$ 56.114,89 (item 7.4.1 da decisão da DRJ – fl. 231);

d) não foram acatados os argumentos de que houve erro no preenchimento da declaração de rendimentos do exercício de 2000 (fl. 263), na qual teria constado, por erro de informação do BICBANCO, aplicações da ordem de R\$ 1.212.527,94, ao invés de R\$ 495.518,68 (item 7.5 da decisão da DRJ - fl. 232). Entende ainda que é um absurdo imaginar que teria chegado a ter aplicações financeiras no valor de R\$ 868.291,49, conforme consta do demonstrativo mensal



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

do fluxo de caixa (fl. 152), pois o próprio banco publicou na revista VEJA acerca dos erros cometidos em seus sistemas computadorizados quando do envio de informações aos seus clientes.

Em face das alegações do recorrente o processo foi baixado em diligência (fls. 353/369), cujo resultado, constante do Termo de Encerramento de Diligências nº 01 (fls. 417/420), será abordado na análise das alegações no voto que adiante será proferido.

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

Preliminarmente deve ser rejeitada a argüição de decadência do lançamento relativo ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, levantada de ofício, por ter o auto de infração sido lavrado em 18/04/2001 (fl. 004), tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, como adiante se demonstrará, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1995, cujo fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1995, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1997. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta última data, ou seja, em 31/12/2001. Tendo o auto de infração sido lavrado em 18/04/2001, não está atingido pela decadência.

Para melhor visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

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

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

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

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corrobora essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário, que versa, como se deflui de seu título, sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

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

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

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

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos nos prazos previstos. Essa norma é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

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

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais.

Apesar de a natureza jurídica do lançamento por homologação não se alterar em decorrência da existência ou não do pagamento antecipado, pois o



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

que se homologa é a atividade, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como “*dies a quo*” da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, corrobora que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza jurídica do lançamento por homologação:

“(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.” (Ac 108-06992 e 108-06907).

“(...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.” (Ac 101-92642).

“(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, contado da data do fato gerador (CTN, art. 150), para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza jurídica do lançamento.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar do art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele

Q



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

Assim, o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação equivocada de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

Decisões com base no entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência implica na possibilidade de exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, efetuada de conformidade com o disposto no inc. V e no parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam da revisão o lançamento por homologação tácita.

Assim, havendo hipótese de exclusão de crédito tributário, a interpretação do retrocitado art. 150 do CTN, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, deve ser literal. Literalmente interpretado, o referido artigo não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corroborar essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa aparente incompatibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Q



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94

Acórdão nº : 102-47.179

Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o “*dies a quo*” da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Tal entendimento não prospera e constitui um paradoxo, tendo em vista que a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, continua sendo por homologação, cuja decadência, se admitida a equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, a revisão não poderia ser iniciada. Se a revisão está inviabilizada, não pode haver lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício, não se pode efetuar a pretendida alteração da data de início do prazo decadencial, do fato gerador (CTN, art. 150) para o primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173).

Também não prospera a tese da decadência condicionada, segundo a qual, no caso de multa qualificada de 150%, a decadência seria pelo art. 173 do CTN, e, no caso de multa normal de 75%, seria pelo art. 150, § 4º.

De acordo com o entendimento de que a decadência se rege pelo art. 150 do CTN, depois de decorrido 5 (cinco) anos do fato gerador, este já estaria atingido pela decadência. Não poderia, portanto, a fiscalização iniciar um procedimento fiscal para verificar se haveria ou não evidente intuito de fraude e se aplicaria ou não a multa de 150%, para então decidir se o fato gerador estaria ou não atingido pela decadência. Inexiste no ordenamento jurídico nacional a figura da decadência condicionada. Ou está decaído ou não está.

Essa tese da decadência condicionada tem levado Conselho de Contribuintes ao entendimento de que, quando houver multa qualificada, o julgamento da decadência depende de preliminarmente de se verificar se o colegiado vai ou não mantê-la. Se mantiver, o lançamento não estaria atingido pela decadência. Se não mantiver, estaria atingido pela decadência. Ou seja, a



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94

Acórdão nº : 102-47.179

decadência seria condicionada à manutenção ou não da multa qualificada, situação que não encontra amparo na legislação vigente.

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

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

“NOTIFICAÇÃO

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

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava como



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

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

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se à exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

O mesmo ocorre com legislação ordinária que trata, por exemplo, da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva. Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto, a contagem do prazo decadencial também se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), sendo que, estas ressalvadas as exceções, coincide com o ano-calendário seguinte ao das operações.

Excepcionam essa regra geral as operações realizadas nos meses de novembro e dezembro, na hipótese em que o prazo para pagamento do imposto seja até o último dia útil do mês seguinte. Nessas hipóteses o Fisco não poderia efetuar o lançamento para exigir o tributo antes do término dos referidos prazos, que se encerrariam no último dia útil dos meses subsequentes de dezembro e janeiro, fazendo com o exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado não coincida com o ano-calendário seguinte ao das operações, dilatando em um ano o prazo decadencial relativamente as demais operações do mesmo ano-calendário.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

Nessa hipótese, a contagem do prazo decadencial também será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I), pois para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não omissão total ou parcial de rendimentos.

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

a) primeiro dia do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos (fato gerador), em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento antecipado mensal do IRPF;

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável, por ser a tributação mensal e exclusiva;

c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, efetuado em 18/04/2001, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em

Q



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

31/12/2001, tendo em vista que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1997.

Passa-se, a seguir, à análise das alegações do recorrente:

a) Exercício de 1996, ano-calendário de 1995 (fl. 247).

No tocante ao fato de constar no Termo de Verificação Fiscal (fl. 14) o acréscimo patrimonial do mês de maio de 1995 como sendo R\$ 23.334,19 e no auto de infração R\$ 24.334,19 (fl. 05), verifica-se que se trata de mero de erro de digitação, conforme se pode conferir no respectivo Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa (fl. 144), onde está registrado o valor de R\$ 24.334,19, que é o resultado do total dos dispêndios menos o montante dos recursos disponíveis do referido período. Rejeito, portanto, a alegação relativamente a esse fato.

Procede a alegação do recorrente de que não foi considerado no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto o valor da venda ao Sr. Mauro Teixeira Carvalho, em 01/02/1995, pelo valor de R\$ 20.000,00, da camioneta Pick Up GM/Chevrolet, ano 1990, placa LZ-9288, pertencente ao cônjuge Virginia Maria de Castro Moita, conforme cópia da Autorização para Transferência de Veículo que junta aos autos (fl. 181-frente e verso), tendo em vista que o resultado da diligência junto ao Detran/CE confirma a alienação do veículo, cuja propriedade foi transferida em 02/02/1995 (fls. 376 e 419).

Assim sendo, deve ser considerado como recurso no mês de fevereiro de 1995 a importância de R\$ 20.000,00, decorrente dessa alienação, que, reduzirá de R\$ 24.334,19 para R\$ 4.334,19 o acréscimo patrimonial do exercício de 1996, ano-calendário de 1995 (fl. 144).

b) Exercício de 1997, ano-calendário de 1996 (fls. 247/248).

Não procede a alegação de que a fiscalização não levou em consideração a venda, em 03/12/1996, pelo valor de R\$ 28.000,00, do veículo GM D 20, camioneta Chevrolet/Cabine Aberta, ano 1993, placa HUU 6110, conforme cópia



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

da Autorização para Transferência de Veículo juntada ao processo (fl. 183-frente e verso).

De acordo com a informação do DETRAN/CE, a transferência da propriedade dessa camioneta para o Sr. Julio Ribeiro de Souza deu-se em 12/05/1997 (fl. 380).

Contudo, no caso, essa alegação não pode ser acolhida em virtude desse veículo não constar das declarações de bens do recorrente dos exercícios de 1996 (fls. 110-v e 111), 1997 (fls. 112-v e 113) e 1998 (fls. 117/118), anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, respectivamente.

Não procede também a alegação de que não foi acolhida a venda, em 20/11/1996, à João de Lima Belém, de 110 cabeças de gado. Segundo o recorrente, venda estaria comprovada pelo contrato, com firma reconhecida, e o correspondente recibo, datado de 30/11/1996, no valor de R\$ 32.000,00 (fl. 187), que integrariam o "DOC V" juntado aos autos. No anexo "DOC V" (fls. 186/187), não consta cópia do contrato retrocitado. No referido anexo consta apenas o recibo.

A propósito da comprovação da venda de gado, transcreve-se abaixo o § 5º, do art. 66, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, que demonstra que simples recibos ou contratos não são suficientes para comprovar a operação de venda de gado, especialmente quando desacompanhada de cópia do cheque ou do extrato bancário que, coincidente em data e valor, comprove o efetivo recebimento do produto da venda desses animais:

"§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como, nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais."

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é firme no sentido de que os rendimentos da atividade rural, por terem tributação privilegiada, devem ser



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

comprovados com nota fiscal do produtor rural ou outros documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais:

“IRPF - VENDA DE GADO - A receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada a nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Recibos de venda isoladamente sem quaisquer outras provas de que a transação realmente ocorreu, não são suficientes para comprovar a operação. Negócios informais ou mesmo com simples recibos podem ter valor entre as partes porém não tem efeitos junto a terceiros, inclusive o fisco. (Acórdão 102-43169).”

“VENDA DE GADO COMPROVAÇÃO MEDIANTE RECIBO - As receitas de venda de gado devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal do produtor, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Simples recibos emitidos entre particulares, desacompanhados de outros elementos de prova, não são suficientes para comprovar receitas oriundas desse tipo de atividade. (Acórdão 106-10223).”

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Simples declarações não são hábeis a comprovar suposta venda de gado. Exige-se a prova da transferência de valores, que pode ser realizada por meio de extrato bancário, cópia de folha de cheque ou nota fiscal de venda do produtor. (Acórdão 106-12916).”

“PAF – INTERPRETAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONCESSOR DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre benefícios tributários nas atividades rurais. (Acórdão 108-07184).”

“COMPROVAÇÃO DA RECEITA – As receitas de atividades rurais beneficiadas com tributação reduzida devem ser comprovadas com documentos usualmente utilizados em tais atividades, sendo inaceitáveis declarações subscritas por empregados ou supostos compradores, mormente quando firmadas após o decurso de vários anos do período fiscalizado (Ac. 1º CC 102-23.375/88 – DO 06/06/90).”

“COMPROVAÇÃO DA RECEITA – As receitas das atividades rurais devem ser comprovadas com documentos usualmente utilizados em tais atividades, tais como nota fiscal do produtor e nota promissória rural, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais para comprovar a produção, circulação e percepção de rendimentos classificáveis como de atividades rurais. Simples recibos emitidos entre particulares não são suficientes para comprovar receitas



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

oriundas desse tipo de atividade (Ac. 1º CC 102-26.154/91 – DO 31/12/91).”

“VENDA DE GADO (PROVA) – O documento hábil e idôneo para comprovar operações de venda de gado entre pessoas físicas é a nota fiscal de produtor extraída na data da operação, ou a certidão fornecida pela repartição estadual competente da jurisdição do vendedor; recibos de venda de gado não são suficientes para justificar a classificação de rendimentos na Cédula G”. (Ac. CSRF/01-0.352/83 – Resenha Tributária, Jurisprudência-CSRF 1.2.17, pág. 4826; Ac. 1º CC 102-25.969/91 – DO 01/11/91; e Ac. 106-4.644/92 - DO 12/01/93). No mesmo sentido v. Ac. 1º CC 102-27.963/93 (DO 15/02/95), Ac. 102-30.439/95 (DO 31/01/95), 102-30.615/96 (DO 25/04/96) e 102-40.537/96 (DO 13/01/97).”

“VENDA DE GADO (PROVA) – É procedente a reclassificação da receita bruta declarada na Cédula G, quando o contribuinte alega referir-se a venda de gado a outras pessoas físicas, mas não comprova a operação de venda com cópia de nota fiscal de produtor ou nota fiscal avulsa emitida por repartição fiscal estadual competente (Ac. 1º CC 102-23.023/88 – DO 05/07/88).”

Além do exposto, a Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará informou não consta dos seus registros a inscrição do recorrente como produtor rural, bem assim a emissão de nota fiscal de produtor avulsa, indicando que tenha figurado como remetente ou destinatário de gado (fl. 383).

Em face do exposto, não merece reparos o lançamento e a decisão de primeira instância no que diz respeito a essas alegações de venda de gado.

c) Exercício de 1998, ano-calendário de 1997 (fl. 248).

Alega que não foi levado em consideração o valor de R\$ 11.000,00, relativo à venda de 55 cabeças de gado a Getúlio Nogueira de Vasconcelos, conforme contrato firmado em 24/02/1997 (fls. 189/190) e recibo de 08/03/1997 (fl. 191).

Na DIRPF do contribuinte Getúlio Nogueira de Vasconcelos do exercício de 1998, ano-calendário de 1997 (fls. 391/393) não consta nenhuma informação a respeito de aquisições de gado, conforme registrado no Termo de Encerramento de Diligência (fl. 419).



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

Pelas razões expostas, não se acata essa alegação, tendo em vista, inclusive, que a receita da atividade rural de venda de gado, por ter tributação privilegiada, deve ser comprovada com nota fiscal do produtor rural ou outros documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

d) Exercício de 1999, ano-calendário de 1998 (fls. 248/249).

Segundo o recorrente, neste exercício, a fiscalização teria cometido engano ao utilizar todos os saldos bancários informados na declaração de bens em 31/12/1998, de R\$ 215.509,73 e R\$ 71.559,43, que totalizam R\$ 287.069,16 (fl. 122), como dispêndio/aplicação, sem considerar, entretanto, os saldos declarados em 31/12/1997 de R\$ 98.434,76, relativo à poupança, e de R\$ 32.256,50 de aplicações (fl. 122).

Preliminarmente consigna-se que os saldos em 31/12/1998 de R\$ 71.559,43 e de R\$ 215.509,73, estão devidamente comprovados (fls. 40 e 41), tendo, por isso, sido considerados como aplicações no ano de 1998 (fl. 150) e recursos no ano de 1999 (fl. 152).

Relativamente aos saldos em 31/12/1997, somente foi comprovado o referente à poupança nº 141982, no valor de R\$ 32.256,50 (fl. 40), razão pela qual foi lançado como aplicação no mês de dezembro de 1997 (fl. 148) e como recursos no mês de janeiro de 1998 (fl. 150).

Contudo, o saldo da poupança em 31/12/1997, no valor de R\$ 98.434,76, informado na DIRPF do exercício de 1998 (fl. 122), não foi comprovado, não tendo, por esse motivo, sido considerado como aplicação no mês de dezembro de 1997 (fl. 148) e nem como recurso no mês de janeiro de 1998 (fl. 150).

Ressalta-se que se esse valor de R\$ 98.434,76 fosse considerado como dispêndio em dezembro de 1997, o acréscimo patrimonial a descoberto desse ano de R\$ 3.816,04 (fl. 148) seria acrescido desse montante. Por outro lado, se essa importância fosse considerada como recurso em janeiro de 1998, reduziria o



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

acréscimo patrimonial desse ano de R\$ 270.294,02 nesse mesmo valor. No caso, haveria apenas um deslocamento da data inicial da incidência dos juros sobre o acréscimo patrimonial a descoberto gerado por essa importância para o ano anterior.

Consigne-se, entretanto, que o contribuinte teve duas oportunidades para apresentar o comprovante desse saldo bancário, por ocasião da impugnação e do recurso, mas não o apresentou.

A reclamação do sujeito passivo de que não foi considerado no ano-calendário de 1998 rendimentos de aplicações financeiras da ordem de R\$ 56.114,89 não procede, tendo em vista que apresentou comprovantes de apenas R\$ 6.802,93 (fl. 40), que foram considerados como recursos nos demonstrativo de fls. 150, na proporção de R\$ 566,91 em cada mês do ano.

Por último, alega o recorrente que teria recebido R\$ 112.000,00 decorrente da venda de gado, conforme contrato e recibo que juntou aos autos como "Anexo Doc VII" (fls. 192/195). Compulsando os autos verifica-se que o referido contrato, de 23/03/1998 (fls. 193/194), trata da venda de 150 cabeças de gado, não pelo preço de R\$ 112.000,00, mas por R\$ 12.000,00, valor esse confirmado no respectivo recibo (fl. 195) e na DIRPF (fl. 120).

Como exposto anteriormente, esses supostos rendimentos não podem ser acatados, por não terem sido comprovados, como exige a legislação, com nota fiscal do produtor rural ou outros documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Não merece reparos, portanto, o lançamento e a decisão de primeira instância.

e) Exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fls. 249/255).

Neste exercício diz que o lançamento foi calcado em erro do BIC BANCO motivado por descontrole de seus computadores que informou aos seus clientes movimentação e saldo inexistentes. Assim, segundo o recorrente, o saldo



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

apresentado em 31/12/1999 na sua declaração de rendimentos (fl. 128), no valor de R\$ 1.212.527,94, estaria errado. Diz que o valor real que se encontrava aplicado em CDB/RDB ou em qualquer outro tipo de aplicação financeira em 31/12/1999 seria de R\$ 495.518,68, conforme fotocópia do Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados fornecido pelo BICBANCO, datado de 25/02/2000 (fls. 197 e 199). Esses fatos resultaram num falso acréscimo patrimonial de R\$ 717.009,26.

No comprovante de rendimentos pagos ou creditados no ano-base de 1999, emitido pelo BIC BANCO (fls. 197) consta que o recorrente tinha, em 31/12/1999, R\$ 495.518,68 de aplicações em “depósito a prazo – CDB/DRB”.

No tocante a alegação de que o BIC BANCO teria encaminhado aos clientes comprovantes de aplicações financeiras inexistentes (fl. 39), emitidos indevidamente em virtude de falhas nos computadores, a referida instituição financeira informou (fl. 407) que:

a) em momento algum, encaminhou a seus clientes comprovantes de aplicações financeiras inexistentes, emitidos indevidamente em virtude de falhas nos computadores;

b) que não existem aplicações financeiras em CDB nas datas de 16/08/1999 e 08/09/1999, realizadas em nome de Gilberto Moita, conforme faz prova os registros nos extratos de conta do período, em anexo (fl. 408);

c) que o recorrente pretende reaver os referidos valores através de processo em curso na 8ª Vara Cível de Fortaleza, sob o nº 2000.02.29240-8, onde figura como autor contra o BIC BNCO.

A propósito dessa ação, consta do Termo de Encerramento de Diligência nº 01 (fls. 417/420) a seguinte informação da autoridade local:

“No intuito de obter maiores informações sobre o processo, conversei, por telefone, com o Sr. Reny, do BIC Banco, sendo informado que se trata do caso, envolvendo a gerente da Instituição que recebia o



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

dinheiro dos clientes e fazia aplicações por conta própria. Quando o negócio foi descoberto, o Banco ressarciu os clientes, ma somente daqueles que apresentaram as provas exigidas pela Instituição. Como o Sr. Gilberto Moita não apresentou todas as provas, o Banco não o ressarciu, por isso, ele está tentando, judicialmente, reaver os valores das aplicações financeiras.”

Em face dessas informações, verifica-se que as cópias dos documentos do BIC BANCO intitulados como “Comprovantes de Operações com Títulos” dos dias 16/08 e 08/09/1999, onde consta aplicações de R\$ 470.689,39, R\$ 397.602,10 e R\$ 185.247,43, não se referem a operações regulares no referido banco.

Isto, entretanto, não significa que o contribuinte não tenha efetuado esses dispêndios, ou seja, que não tenha entregue esses valores à gerente do BIC BANCO citada na informação fiscal (fl. 420) para as mencionadas “aplicações”, tanto que o recorrente está tentando reaver essas importâncias judicialmente.

Assim sendo, não pode ser acatado o pleito de exclusão desses valores dos dispêndios nos meses de agosto e setembro de 1999 (fl. 152) para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Relativamente ao saldo no BIC BANCO em 31/12/1999, informado na declaração de rendimentos (fl. 128), no valor de R\$ 1.212.527,94, verifica-se que o recorrente o justificou na própria declaração de bens, nos termos que se seguem:

“Saldo BIC nº 07.016040-1, proveniente retirado BB nº 141982-X Ag 3653-6 R\$ 88.000,00 e Ag 1157 C/C 10.004296-1 R\$ 226.380,44 e receita de juros de 99 R\$ 310.112,44 e R\$ 78.000,00 venda prédio Gildenir, venda de gado R\$ 212.000,00 e 70.000 Mercedes e renda.”

Esse saldo, entretanto, não foi considerado como aplicação ou dispêndio no mês de dezembro de 1999, conforme se constata do demonstrativo de fluxo de caixa desse ano (fl. 152). Logo, não interferiu no valor do lançamento. Em 31/12/1999 foram considerados apenas os saldos comprovados nos autos, entre os quais R\$ 4.529,13 e R\$ 71.184,87 constantes do informe fornecido pelo Banco do Brasil (fl. 41).



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

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

Não procede ainda a alegação de que a fiscalização não levou em consideração os valores de R\$ 62.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 100.000,00 e R\$ 30.000,00, que totalizam R\$ 242.000,00, referente às vendas de gado realizadas em 14/01, 19/02, 22/02 e 10/02/1999, conforme contratos e recibos juntados aos autos, respectivamente, às fls. 201/203, 204/206, 210/212 e 207/209, tendo em vista que o recorrente não apresentou a nota fiscal de produtor rural ou documento equivalente reconhecido pela fiscalização estadual. Reprise-se que, conforme informação da Secretaria de Fazenda do Ceará (fl. 383), o recorrente não possui inscrição de produtor rural e nem solicitou a emissão de nota fiscal avulsa de produtor rural.

Em face do exposto e de tudo o mais o mais que do processo consta, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir do acréscimo patrimonial do mês de fevereiro de 1995 a importância de R\$ 20.000,00, que reduzirá o acréscimo patrimonial do exercício de 1996, ano-calendário de 1995 (fl. 144) de R\$ 24.334,19 para R\$ 4.334,19.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.


JOSÉ OLESKOVICZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

Acompanho o i. Conselheiro relator em relação às demais questões decididas, divergindo, tão somente, quanto ao reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, referente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado em maio de 1995, suscitada de ofício pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e pagar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, a seguir transcrito, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

“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 ao lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

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."

Assim, a hipótese dos autos atrai a incidência do artigo 150 do CTN, de forma que a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º da referida norma.

Neste sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista", foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

"(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.

A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente incorrer a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar."

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio do pagamento do carnê-leão, o imposto que será



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

apurado em definitivo quando do encerramento do ano-calendário (31/12/1993). É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (compexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. A omissão constatada em maio de 1993, a título de acréscimo patrimonial a descoberto, comporta-se, portanto, no fato gerador concluído no último dia do ano-calendário de 1995.

A omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada, portanto, em base mensal – como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas – em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.383/1991 e 9.430/1996, e tributadas na declaração de ajuste anual, pois não se pode presumir a natureza da fonte ou o regime de tributação dos rendimentos omitidos.

O Auto de Infração foi cientificado ao preposto do contribuinte em 24 de abril de 2001 (fl. 156), quando já extinto o crédito tributário, devido ao transcurso *in albis* do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, em relação ao fato gerador concluído em 31/12/1995.

No que tange à venda, em 03/12/1996, pelo valor de R\$ 28.000,00, do veículo GM D-20, camioneta Chevrolet/Cabine Aberta, ano 1993, placa HUO 6110, conforme cópia da Autorização para Transferência de Veículo juntada ao processo (fl. 183-frente e verso), entendo que este recurso deve reduzir o acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dezembro de 1996, pois o suporte material da operação de compra e venda: contratantes, objeto, valor e data encontram-se perfeitamente identificados. O comparecimento do adquirente (Sr. José Ribeiro de Souza) ao Órgão de trânsito para transferência do veículo em momento posterior não pode ser interpretada de maneira mais prejudicial ao sujeito passivo, até porque tal fato ocorre diuturnamente em nosso país.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

As presunções servem para que fatos de difícil comprovação direta sejam substituídos por outros que, em ocorrendo, darão fortes indícios de que o fato gerador do imposto efetivamente ocorreu. Assim, a presunção de omissão de rendimentos em face da constatação de depósitos bancários deve ser construída com base na verossimilhança, pois, sem que assim seja, não será possível a sua aplicação, posto que estará eivada de incerteza, fazendo nascer uma obrigação com vício de bases principiológicas relativas à segurança jurídica e à capacidade contributiva.

O contribuinte ao trazer argumentos e documentos que demonstram que a presunção adotada não tem sólidos fundamentos, ou seja, não leva a um juízo de probabilidade sustentável, torna por contaminar o lançamento de incerteza, o que não se admite no Direito Tributário.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann¹, “prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato”.

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior² (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir:

*“A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – probatio advém de probus que deu, em português, prova e probo – provar significa não apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. **Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos**”*

¹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

² HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13312.000223/2001-94
Acórdão nº : 102-47.179

num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.)" (grifei)

Em face ao exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de decadência referente ao ano-calendário de 1995 e para reduzir da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao ano-calendário 1996 (fl. 146), o valor de R\$28.000,00. Acompanho o relator nas demais questões decididas.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2005.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS