



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

Processo nº : 13884.003809/98-41
Recurso nº : 131.750
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 a 1997
Recorrente : RENÉ GOMES DE SOUSA
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 20 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº : 102-45.990

IRPF - EX. 1994 - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Inexistente o pagamento antecipado do tributo e apresentada a declaração de ajuste anual inexata por omissão de rendimentos concretiza-se a situação prevista no artigo 149, V, do CTN, motivo para que o prazo decadencial ao direito de constituir o crédito tributário tenha início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I do CTN.

IRPF - EX. 1994 a 1997 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL - O valor locativo de imóvel cedido gratuitamente a terceiros, não parentes de primeiro grau, constitui rendimento sujeito à tributação pelo Imposto de Renda.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RENÉ GOMES DE SOUSA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, César Benedito Santa Rita Pitanga, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990
Recurso nº. : 131.750
Recorrente : RENÉ GOMES DE SOUSA

RELATÓRIO

O processo decorre da contestação do contribuinte ao crédito tributário em valor de R\$ 50.894,92, constituído por Auto de Infração de 18 de dezembro de 1998, com ciência em 13 de janeiro de 1999, fl. 97 e 98, que teve por fundamento o imposto incidente sobre rendimentos percebidos pela locação de imóveis a pessoas jurídicas nos anos-calendário de 1993, equivalente a 6.564,76 UFIR, e em 1994, 13.140,88 UFIR.

Os imóveis cedidos gratuitamente a pessoas físicas também tiveram a tributação do valor locativo arbitrado em 10% da avaliação efetuada anualmente pela Prefeitura Municipal, que resultou em omissão de rendimentos em valor equivalente a 901.801,08 UFIR no ano-calendário de 1993 e 8.696,63 UFIR em 1994.

Veio a este órgão em razão do inconformismo manifestado em peça recursal contra a decisão de primeira instância. Ratificou a preliminar de decadência para o crédito tributário atinente ao ano-calendário de 1993, uma vez que em 13 de janeiro de 1999 (data da ciência) a homologação tácita prevista no artigo 150, § 4.º do CTN já teria ocorrido.

Alegou que o feito é ilegal quanto à incidência de tributo sobre rendimentos decorrentes da cessão gratuita de imóveis porque nessa situação não há o efetivo recebimento de valores. Sendo o regime de tributação da pessoa física caracterizado pela efetiva percepção do rendimento – caixa – e não se demonstrando a existência dos respectivos recebimentos, justifica-se a exclusão desses valores do campo da incidência tributária.



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

Trouxe à peça recursal diversos julgados do Conselho de Contribuintes sobre a decadência, tributação por regime de caixa e disponibilidade econômica da renda.

Arrolamento de bens no processo administrativo n.º 13884.004121/2001-63, conforme despacho de fl. 144.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'JL' or similar, written in a cursive style.



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41

Acórdão nº. : 102-45.990

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

A decadência levantada pelo recorrente deve ser abordada em primeiro lugar pois, correta a conclusão, constitui requisito inibidor da seqüência processual.

Nesta situação a decadência decorreria da concretização da homologação tácita prevista no § 4.º do artigo 150 do CTN, antes da eficácia do lançamento. Estando homologado o lançamento efetuado pelo contribuinte não haveria direito ao Fisco de se manifestar sobre os fatos econômicos abrangidos.

Não há dúvida a respeito da subsunção do tributo à modalidade de lançamento por homologação, uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN. No entanto, o prazo para a homologação tácita prevista no parágrafo 4.º do referido artigo não é obtido pela interpretação literal desse texto legal pois demanda alguns requisitos para sua aplicabilidade.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

Em se tratando de procedimento corretamente efetuado pelo contribuinte, os valores efetivamente recolhidos durante o ano-calendário constituem-se antecipação daquele que poderá ser apurado pelo Fisco, em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Para o exercício desse direito a Administração Tributária deve conhecer a atividade desenvolvida inerente ao cálculo



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

do valor a antecipar e o resultado apurado, que se traduz no próprio recolhimento efetuado. Essa afirmativa encontra amparo no *caput* do referido artigo que impõe o conhecimento como parâmetro fundamental para a atividade de lançamento a ser desenvolvida pelo Fisco.

“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.” (Grifei e realcei).

Esse ato de conhecer depende da informação prestada ao Fisco, seja pelo pagamento efetuado, seja pela entrega da declaração de ajuste anual quando ausente o primeiro. Assim, o *dies a quo* do referido prazo pode centrar-se no momento da ocorrência do fato gerador do tributo – linha divisória entre o dia 31 de dezembro do ano-calendário e o primeiro do ano seguinte – na primeira hipótese, ou na data em que entregue a declaração de ajuste anual, na segunda.

Já nas situações em que o contribuinte procedeu incorretamente na informação de dados ao Fisco, seja por pagamento menor que o devido seja pela sua inexistência, ou ainda, pela omissão de dados obrigatórios, não há que se cogitar de homologação porque o lançamento passa à modalidade prevista no artigo 149 do CTN.

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

(.....)

V - **quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;**” (Grifei e realcei).

Não se trata de revisão do lançamento, mas da atividade em si, porque exige a atuação do Fisco em face do procedimento inadequado do



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

contribuinte. Justifica-se um maior prazo para que a Administração Tributária exerça esse direito, uma vez que deverá buscar os fatos omitidos ou incorretamente declarados.

Seu início, portanto, tem referência em momento situado algum tempo após o Fisco conhecer as informações prestadas pelo contribuinte, como bem determina o artigo 173, I, do CTN: "*Artigo 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;*".

Passando à situação em análise, verifica-se que o contribuinte era proprietário de estabelecimento comercial. Do resultado econômico da atividade comercial apurou imposto a pagar no ano-calendário de 1993, antecipadamente e na declaração, fl. 13 a 25, no entanto, da exploração dos imóveis por meio da locação ou de cessão gratuita, omitiu valores e deixou de efetuar os correspondentes pagamentos.

Como detalhado, o procedimento do contribuinte foi incorreto, motivo para que a modalidade de lançamento seja a de ofício por força do determinativo contido no artigo 149, V, do CTN.

Destarte, o *dies a quo* do referido prazo é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I do CTN. A ação do Fisco seria possível no exercício de 1994, o que leva o marco inicial para 1.º de janeiro de 1995 enquanto o *dies ad quem* do prazo decadencial a coincidir com 31 de dezembro de 1999.

Assim, constituído o crédito tributário em 18 de dezembro de 1998, por Auto de Infração que teve ciência do contribuinte em 13 de janeiro de 1999, permanece eficaz e produzindo seus efeitos pois antes de ser atingido pela caducidade. Logo, a preliminar deve ser afastada.



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro em Curso de Direito Tributário, 8.^a Ed., Saraiva, 2001, p.394, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN.

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.” (Realce do original).

Alberto Xavier em Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.^a Ed. Forense, 2002, p. 93, conclui em sentido semelhante:

“O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas “da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Nesse sentido também se manifesta a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 – DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

dezembro de 2000, com ementa transcrita a seguir, extraída do Regulamento do Imposto de Renda comentado por Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria Campos e Alfredo Silva, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.

“FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de *ex officio*.”

O Acórdão CSRF n.º 01-02979, de 9 de maio de 2000, no processo n.º 11080.005448/96-08, trata da caducidade considerando o lançamento do IRPF sob a modalidade “por declaração”:

“IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - A jurisprudência administrativa dominante é no sentido de que o prazo de caducidade, no imposto de renda de pessoa física, conta-se a partir da data da entrega da declaração de rendimentos do contribuinte. Tendo sido o auto de infração lavrado antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de rendimentos do sujeito passivo, improcede a decretação da caducidade do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Passando à contestação atinente ao mérito, verifica-se que o recorrente entende inaplicável a incidência tributária sobre a renda arbitrada pelo Fisco para a cessão gratuita de imóveis a terceiros, uma vez inexistente qualquer valor efetivamente percebido.

Estaria a posição a contrariar o fato gerador do tributo que, em seu entender, somente ocorreria quando houvesse a disponibilidade da renda pelos



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

recebimentos de rendimentos ou ganhos de capital. Citou a tributação mensal como exemplo de sua assertiva e conclusão, pois no arbitramento dos valores decorrentes da cessão gratuita não haveria determinação correta do mês da percepção.

O fato gerador é definido pelo artigo 114 do CTN que dispõe ser a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

O Imposto de Renda tem seu fato gerador definido no artigo 43 do CTN e a sua concretização ocorre com os fatos jurídicos econômicos em que haja a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda, que proporcione acréscimos patrimoniais ao beneficiário.

A disponibilidade econômica da renda decorre dos fatos jurídicos que exprimem um acréscimo patrimonial, produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou ainda de qualquer outra natureza, que resulte em benefício do contribuinte.

Já a disponibilidade jurídica da renda não decorre da efetiva percepção de valores, mas da condição que a lei determina submissa à incidência tributária. A tributação incide a partir do momento em que haja a assinatura de um contrato ou de um recibo, independente de ter o beneficiário usufruído do recurso que pode se encontrar depositado em uma instituição financeira qualquer.

Assim, o fato gerador do tributo surge com a ocorrência de um fato jurídico econômico, revestido ou não de documentação fiscal competente, enquanto a incidência tributária, independe da utilização dos recursos de referência pelo contribuinte.

O tributo pode ter, ainda, seu fato gerador obtido pelas presunções legais relativas, tipo *júris tantum*, que a partir de um fato conhecido permitem ao



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41

Acórdão nº. : 102-45.990

Fisco a identificação da renda desconhecida e de difícil apuração. São relativas porque admitem a produção de provas contrárias pelo fiscalizado. Exemplo delas são os levantamentos da renda omitida pela apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, ou pelos depósitos e créditos bancários em nome do contribuinte, e a própria situação de arbitramento do valor locativo de imóvel cedido gratuitamente.

Justifica-se esta última pela dificuldade de localização de dados ocorridos no prazo legal permitido à atividade fiscal e inviabilidade econômica da manutenção do bem (imóvel) sem a produção de renda. De outro lado, a locação de imóvel constitui rendimento inserido no campo da incidência do Imposto de Renda, fato que, também, justifica a referida determinação legal uma vez que inibe a possibilidade de fraude ou de simulação dada pela existência de diversos imóveis cedidos, a título gratuito, a terceiros, não parentes de primeiro grau.

Os rendimentos arbitrados devem ser considerados percebidos no início do ano-calendário para fins de utilização como recursos no levantamento do acréscimo patrimonial, uma vez não identificado o momento exato da efetiva percepção.

Nesse passo, ao fiscalizado, a obrigação da produção de prova contrária à posição fiscal: seja pela cessão dos imóveis a preços diferentes do encontrado pelo arbitramento, seja pela própria utilização do bem em proveito próprio ou de seus parentes de primeiro grau.

In casu, verifica-se, em princípio, informação sobre a cessão dos imóveis a título gratuito a parentes diversos, fls. 75 a 78, e, posteriormente, alegação sobre a não incidência tributária em face da ausência de qualquer valor recebido. Destarte, presunção não elidida, permanece a exigência legal.

Isto posto, estando correta a exigência fiscal porque decorrente do artigo 23, VI, da lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964 e do artigo 3.º da lei n.º



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

Processo nº. : 13884.003809/98-41
Acórdão nº. : 102-45.990

7.713, de 22 de dezembro de 1988, meu voto é no sentido de afastar a preliminar de decadência pelas justificativas já expostas no início e no mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury Frágoso Tanaka', written in a cursive style.

NAURY FRAGOSO TANAKA