



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10735.001856/2002-31
Recurso nº 149.575 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.201 – 2ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUSTAVO DE CARVALHO MERES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1994

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - DECADÊNCIA - ARTIGO 62-A DO RICARF.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que, na visão deste julgador, exceto para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Contudo, por força do artigo 62-A do RICARF, este Colegiado deve reproduzir a decisão proferida pelo Egrégio STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, ou seja, *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

Assim, no caso, diante da inexistência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que o lançamento relativo aos anos-calendário 1996 e 1997, cientificado em 21/06/2002, não está atingido pela decadência.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso com retorno à Câmara "a quo" para análise das demais questões.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 05/07/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Gustavo de Carvalho Meres foi lavrado o auto de infração de fls. 08-13, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 1997 e 1998, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais a descoberto e da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (fato gerador ocorrido em 31/03/1997), com multa de ofício de 75%, cuja ciência ocorreu em 21/06/2002 (fls. 185).

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) considerou o lançamento procedente em parte, excluindo do lançamento o acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 202-209).

Por sua vez, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 106-16.610, que se encontra às fls. 231-239, cuja ementa é a seguinte:

IRPF - DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo em vista que o procedimento administrativo tributário se pauta pela legalidade e pela verdade material, ainda que não alegada pelo contribuinte a decadência deve ser declarada em sede de julgamento. O prazo decadencial para lançamento do crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos a contar da data de ocorrência do fato gerador.

Recurso provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento, levantada de ofício pela Relatora.

Intimada do acórdão em 24/03/2008 (fls. 241), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 244-252, acompanhado do documento de fls. 253, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do IRPF, relativamente aos anos-calendário de 1996 e 1997;
- b) A e. Câmara *a quo* aduziu que por ser o IRPF tributo sujeito a recolhimento mediante o sistema de "lançamento por homologação", o auto de infração somente poderia ser lavrado dentro do prazo estipulado no art. 150, §4º do CTN, de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, à data em que o contribuinte fora cientificado do auto de infração (21.06.02 — fls. 185), havia perimido o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 31/12/96;
- c) Entretanto, o r. acórdão diverge da jurisprudência mantida por este e. Conselho de Contribuintes e pelo e. Superior Tribunal de Justiça, sobre o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, devendo, portanto, ser reformado;
- d) A respeito do prazo para o lançamento do Imposto de Renda, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, e está representado no acórdão nº 102-46.013;
- e) Ademais, conforme o entendimento recente firmado pelo STJ, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se-á pelo disposto no art. 173, I, do CTN;
- f) Consoante esta linha de interpretação, o art. 150, §4º do CTN estaria dispondo sobre prazo para o ato de "homologação" de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento (que não tem nada a ver com o ato de homologação). Portanto, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação", observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º;
- g) Percebe-se que, tanto no acórdão ora recorrido, como no acórdão paradigma, não houve recolhimento antecipado do imposto de renda pelo contribuinte, relativamente aos anos-calendário de 1996 e 1997;

- h) O art. 173, I do CTN dispõe que o prazo decadencial para o lançamento de ofício é de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, ocorrido o fato gerador do IRPF em 31/12/96, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/1998. Dessa forma, o *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento, previsto no art. 173, I, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que corresponde, no presente caso, ao primeiro dia do ano de 1998 (1º de janeiro de 1998), findando-se o prazo em 2003. Como a notificação do sujeito passivo acerca do auto de infração deu-se em 21.06.02, não há que se cogitar de decadência;
- i) Com efeito, nos casos, como o dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a jurisprudência entende que não haveria atividade do contribuinte a homologar;
- j) Não seria possível realizar a homologação de atividade inexistente, ou efetuada de maneira errônea, mas caberia à autoridade administrativa unicamente proceder ao lançamento de ofício dos valores devidos. E, o prazo para o lançamento de ofício não está disposto no art. 150, mas no art. 173 do CTN;
- k) Conclui-se, portanto, que a constituição do crédito tributário referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/96 não foi alcançada pela decadência, eis que o auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo disposto no art. 173, I do CTN, cujo termo final dar-se-ia em 01.01.2003;
- l) Em face do exposto, requer a UNIÃO (Fazenda Nacional) seja conhecido e provido o presente recurso, para afastar a decadência do lançamento apontada pela e. Câmara *a quo* para o IRPF referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/96 e em 31/12/97, uma vez que efetuado dentro do prazo legalmente fixado (art. 173, I, do CTN), determinando-se o retorno dos autos para análise do mérito.

Admitido o recurso através do despacho nº DDF106149575_325 (fls. 254-256), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contrarrazões às fls. 298-304, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento, levantada de ofício pela Relatora.

Segundo a recorrente, no que se refere à decadência, diante da ausência de pagamento antecipado, aplica-se ao caso a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que não está extinto o crédito tributário dos anos-calendário 1996 e 1997, pois a ciência do lançamento se deu em 21/06/2002.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo e tem seu marco temporal no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, contando-se, a partir dessa data, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários.

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, no que se refere à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, os quais estão sujeitos à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.

Os valores recolhidos e/ou devidos a título de antecipação, com suas respectivas bases de cálculo, devem compor as informações prestadas através da declaração de ajuste anual, aí sim se apurando o total de imposto devido no ano-calendário.

Assim, para a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, cujos fatos ocorreram no ano-calendário 1996, o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1996.

Já no que se refere ao ganho de capital, o artigo 21 da Lei nº 8.981/95 estabelece que:

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 15% (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.

Nos termos deste dispositivo legal, surge o fato gerador do imposto de renda pessoa física, quanto ao ganho de capital, no mês de sua percepção, sendo que o tributo é devido em caráter definitivo e não como mera antecipação.

Conseqüentemente, no caso em apreço, o fato gerador referente ao ganho de capital apurado na alienação de bens ocorreu em 31/03/1997 (fls. 10).

Fincadas tais premissas, ressalto que segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, para o ano-calendário 1996 (omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas), ocorreu em 31/12/1996 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 21/06/2002 (fls. 185), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento, com relação a este período de apuração.

Tal raciocínio se aplica também para a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, cujo fato gerador ocorreu em 31/03/1997.

Na visão deste julgador, como não se está diante de dolo, fraude ou simulação, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Contudo, por força do que determina o artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não posso deixar de reproduzir aqui o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, cuja ementa tem o seguinte teor:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/09/2009)

Portanto, segundo o Egrégio STJ, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistir pagamento antecipado o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que "O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o 'primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ...".

Dessa forma, torna-se importante analisar a comprovação quanto à existência ou não de pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso, imposto de renda pessoa física.

Observando as declarações de ajuste anual dos exercícios 1997 e 1998 (fls. 14-17) e o auto de infração, especificamente às fls. 11 e 12, verifica-se que o contribuinte não efetuou nenhum recolhimento de imposto de renda pessoa física relativamente aos anos-calendário 1996 e 1997.

Assim, direcionado pelo artigo 62-A do RICARF e considerando o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, não obstante o posicionamento pessoal deste julgador, deve-se aplicar ao caso a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, relativamente ao ano-calendário 1996 o início do prazo de decadência se deu em 01/01/1998, com término em 31/12/2002.

Para o fato gerador verificado em 31/03/1997 (tributação definitiva), o prazo decadencial também passou a fluir em 01/01/1998 e expiraria em 31/12/2002.

Como a ciência do lançamento ocorreu em 21/06/2002, inexistiu decadência, de modo que a decisão recorrida não pode ser confirmada.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pois não há decadência quanto aos anos-calendário 1996 e 1997, devendo os autos retornar à Câmara de origem a fim de que sejam analisadas as demais questões postas no recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage