



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.015119/2007-29
Recurso nº 168.103 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.358 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ ANTONIO SCARPIM
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MULTA DE OFÍCIO -
MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL – SITUAÇÃO QUALIFICADORA -
FRAUDE**

As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exigem do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

IRPF - GANHO DE CAPITAL - FATO GERADOR

No tributo sobre o ganho de capital, o fato gerador da incidência tributária será a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins, configurando-se na data da operação envolvendo o bem.

DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL A PRAZO

Quando se trata do ganho de capital na alienação de um bem imóvel, o fato fundamental para a incidência da norma tributária é a operação de venda. A forma como se dará o pagamento por tal transação é elemento externo ao fato jurídico tributário, sem capacidade para modificá-lo, com ele não se correspondendo, por conseguinte, não faz parte do seu núcleo, e, como tal, não capaz de influir na incidência da norma tributária de regência ou interferir na contagem do prazo decadencial.

J

Recurso Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.



CAIO MARCOS CÂNDIDO – Presidente



ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA – Relatora

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Ana Neyle Olímpio Holanda, Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 46.493,03, a título de imposto, acrescido de multa de ofício, além de juros de mora, em virtude de terem sido apuradas as seguintes infrações:

I – omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, com suporte nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, 16, 18 a 22 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigos 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, artigos 17, 23 e §§, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, artigos 22 a 24 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, artigos 16, 17 e §§ da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e artigos 123, a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

II - omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira, acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado com suporte no artigo 18 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 97, §§ 3º a 5º, 8º, b, e 9º da Lei nº 8.383, de 30/12/1991, artigos 7º, 21 e 22, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, artigo 24 da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e reedições, e artigos 123, a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.



2 O período objeto da análise fiscal foram os anos-calendário 2001 a 2003, exercício 2002 a 2004.

3. Cientificado do lançamento aos 12/11/2007, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 124 a 131, acompanhada dos documentos de fls. 134 a 137, onde aduz os seguintes argumentos de defesa:

I - foram três as supostas irregularidades, todas relativas a ganho de capital na alienação de bens, a saber:

- a) venda de um apartamento duplex nº 20; no Edifício Hebe Lago, rua Ildefonso B. Cordeiro, Curitiba (PR), considerando o fisco a sua aquisição em duas partes: a primeira aos 28/02/1997 e a segunda aos 19/10/2000, e a venda aos 11/09/2001, com ganho de capital demonstrado de fls. 99 a 1001; item sobre o qual foi aplicada a multa qualificada de 150%, sob o pressuposto de que não teria apresentado o bem na declaração de ajuste anual, referente ao exercício 2002, e nem recolhido o tributo devido;
- b) venda de lotes na rua Martin Afonso, Curitiba (PR), tendo o fisco considerado o custo do imóvel em R\$ 88.190,18, quando fora adotado pelo sujeito passivo o custo de R\$ 104.866,00, o que resultou uma diferença no ganho de capital apurado, demonstrado em fl. 104;
- c) alienação de quotas da empresa Carton, com sede em Miami, Estados Unidos da América, adquiridas aos 05/07/2000, por US\$ 77,200.00, e vendidas aos 09/07/2002, por US\$ 85,000.00, com apuração de ganho de capital, conforme demonstrativo de fl. 100.

II -- procedeu ao recolhimento do tributo referente à parte da exação que corresponde à venda de lotes na rua Martin Afonso, Curitiba (PR);

III – descabe a multa qualificada, vez que a construção do um apartamento duplex nº 20, no Edifício Hebe Lago, rua Ildefonso B. Cordeiro, Curitiba (PR), passou por percalços, motivados por inadimplência dos construtores, iniciando-se com instrumentos particulares e vários proprietários, até chegar-se aos documentos de fls. 86 a 88 e 92 a 95;

IV – com referência ao imóvel em questão, havia um instrumento particular de compra e venda que fora extraviado, entretanto, a Escritura Pública, lavrada aos 01/02/1990, atesta o início da operação do edifício nessa época;

V -- em 1997, ocorreu a venda para Silvânia Correa Cecatto, por R\$ 300.000,00, por meio de instrumento particular, igualmente extraviado, o que o levou a preencher e apresentar, junto à sua declaração de ajuste, referente ao exercício 1998, o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Ganho de Capital do imóvel referido;

VI -- entretanto, não recebeu todo o preço da venda, ficando em litígio com a compradora, até que, em 2001, ocorreu a ratificação da venda, por instrumento público, quando entendeu que nada havia a declarar ou tributar;

VII – por esses motivos, fica afastado o dolo, vez que não houvera a intenção de lesar o fisco, pois o bem em questão constou por anos seguidos das declarações de rendimentos, inclusive, tendo ocorrido efetiva perda na sua venda;

VIII – comprovando-se que não houve o intuito de fraude, incabível a multa qualificada, ocorrerá a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, vez que aplicável o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), já que a alienação ocorrera aos 11/09/2001, e a ciência do auto de infração se deu aos 12/11/2007;

IX – ainda com referência ao mesmo imóvel, considerou o agente fiscal que o fato gerador da alienação ocorreu nos meses em que o vendedor recebeu as parcelas do preço, quando, na verdade, o fato gerador do tributo é único e indivisível e ocorre no momento em que é praticado o ato jurídico que lhe dá causa, o que a lei prevê é que o imposto devido possa ser recolhido na medida do recebimento do preço, este corrigido monetariamente, se for o caso, conforme prevê o artigo 10, do RIR/1999;

X – ocorrera, também, a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente à alienação das quotas de capital da empresa Carton, ocorrida aos 09/07/2002, vez que o evento se deu cinco anos antes da ciência do auto de infração;

XI – tanto a aquisição quanto a venda daquelas quotas se deram em moeda estrangeira, nos Estados Unidos, o que não tem contestação fiscal;

XII – mesmo prosperando a cobrança do tributo devido com a venda das quotas de capital da empresa Carton, conforme determina a Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, em seu artigo 4º, o ganho de capital apurado seria de R\$ 22.320,00 (US\$ 7,800.00 x R\$ 2,85), com o imposto no valor de R\$ 3.334,50;

XIII – é indevida a imposição dos juros de mora sobre a multa de ofício

4. Levado o litígio a análise, os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) acordaram por dar o lançamento como parcialmente procedente, acolhendo a decadência para lançar o tributo referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de 09/2001 e 11/2001, com base em fundamentos que podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Data do fato gerador 30/09/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/

DECADÊNCIA IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos; quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

J

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. DATA DA OPERAÇÃO

A escritura pública lavrada em cartório é o instrumento constitutivo e de direitos reais sobre imóveis, assim, faz prova não só da formação do ato, mas, também, dos fatos que o tabelião declarar que ocorreram em sua presença, os valores nela transcritos sobrepõem-se a quaisquer outros, salvo se restar de maneira inequívoca que os valores constantes da escritura definitiva não correspondem ao valor da operação, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova que se contraponha àquele valor ou a data da operação

ALIENAÇÃO A PRAZO. APURAÇÃO DO IMPOSTO

Nas alienações a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista, sendo o imposto pago periodicamente, na proporção das parcelas recebidas em cada mês.

RENDIMENTOS PERCEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO

O regime de tributação, aplicado às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, obriga à inclusão de todos os rendimentos auferidos no ano-calendário sem distinção de sua origem, devendo, portanto, serem oferecidos à tributação tanto os rendimentos provenientes de fontes nacionais quanto externas.

PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. ALIENAÇÃO NO EXTERIOR. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO

Para beneficiar-se da apuração do ganho de capital nos termos do art. 4º da IN - SRF nº 118/2000, deve o contribuinte comprovar de forma inequívoca que os bens ou direitos alienados foram adquiridos com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte em omitir tanto informações quanto rendimentos em sua declaração de ajuste anual, torna-se perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150%.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Havendo dispositivo legal determinando a exigência de juros de mora equivalentes a taxa Selic sobre os débitos para com a União, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

J

não resta à autoridade administrativa alternativa senão aplicá-lo.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS EFEITOS

As decisões judiciais e administrativas, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente em Parte.

5. Intimado aos 26/03/2008, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, acompanhado dos documentos de fls. 174 a 178.

6. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I – o apartamento no Edifício Dona Hebe Lagos teve sua aquisição e início de construção em 1990, conforme documento de fls. 134 a 146, sendo que o empreendimento passou por diversos problemas, com inadimplência da primeira empresa construtora e vários condôminos, com seguidos instrumentos particulares e públicos, sendo que a primeira construtora, Manhattan Incorporações Ltda foi substituída pela M.D.O. Construtora de Obras Ltda, que se obrigou a concluir o edifício;

II - o recorrente constou como um dos proprietários/credores, juntamente com outros três co-proprietários;

III aos 28/02/1997, os outros três co-proprietários confessaram-se devedores do recorrente, declarando que pagariam a dívida com as suas partes da unidade do Edifício Dona Hebe Lagos, sendo que, aos 19/10/2000, tais co-proprietários alienaram suas partes ao recorrente, que passou, então, a ter a propriedade da totalidade do imóvel;

IV – todas essas operações constaram em suas declaração de rendimentos dos respectivos exercícios fiscais, até o exercício 1998, quando foi o imóvel vendido, por instrumento particular, a Silvânia Correa Ceccato, quando apresentou Demonstrativo de Ganho de Capital, documento que não foi apreciado pelos julgadores de primeira instância;

V – assim, não houve o dolo noticiado pelo agente fiscal, sendo descabida a multa qualifica, o que implica na decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente ao pretense ganho de capital na operação de venda do imóvel;

VI - reitera que ocorrera, também, a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente à alienação das quotas de capital da empresa Carton, ocorrida aos 09/07/2002, vez que o evento se deu cinco anos antes da ciência do auto de infração;

VII – reafirma que tanto aquisição quanto a venda daquelas quotas se deram em moeda estrangeira, nos Estados Unidos, o que não tem contestação fiscal, e que, mesmo prosperando a cobrança do tributo devido com a venda das quotas de capital da empresa Carton, conforme determina a Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, em seu artigo 4º, o ganho de capital apurado seria de R\$ 22.320,00 (US\$ 7.800,00 x R\$ 2,85), com o imposto no valor de R\$ 3.334,50;

A

VIII repisa ser indevida a imposição dos juros de mora sobre a multa de ofício.

7. Ao final, requer seja provido o recurso, operando-se o cancelamento integral da exigência consignada no auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O litúgio em análise trata de lançamento que trata de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), em virtude de haver sido apurada omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos na venda de um apartamento duplex nº 20, no Edifício Hebe Lago, rua Ildefonso B. Cordeiro, Curitiba (PR), considerando o fisco a sua aquisição em duas partes: a primeira aos 28/02/1997 e a segunda aos 19/10/2000, e a venda aos 11/09/2001, cujo ganho de capital foi demonstrado em fls. 99 a 1001, com a aplicação da multa qualificada, de 150%, e alienação de quotas da empresa Carton Inc., com sede em Miami, Estados Unidos da América, adquiridas aos 05/07/2000, por US\$ 77,200.00, e vendidas aos 09/07/2002, por US\$ 85,000.00, com apuração de ganho de capital, conforme demonstrativo de fl. 100, com a aplicação da multa de ofício, de 75%.

Assevera o sujeito passivo que houvera ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública empreender todo o lançamento.

Entretanto, impende primeiramente que se analise a aplicação da alíquota agravada de 150% para a multa de ofício aos créditos tributários apurados em decorrência da venda do primeiro imóvel.

A penalidade qualifica teve como amparo o artigo 44, II da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

(...)

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

Para impor a penalidade diferenciada, embasou-se o agente fiscal na afirmativa de que o sujeito passivo deixara de oferecer à tributação os valores que deveria ter apurado a título de imposto, resultante da operação de alienação do imóvel.

Com efeito, a questão fulcral para o deslinde desta controvérsia cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, em não oferecendo à tributação tais valores, teria cometido fraude fiscal.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

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

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

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

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

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

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

Entendo somente ser cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

No presente caso, constatamos que as transação imobiliária foram identificadas pelo agente fiscal, em Cartórios de Registros Públicos, exatamente porque, em tais operações, não foram utilizados artifícios no sentido de subtrair a sua identificação.

Com a utilização dos meios adequados, foi possível aferir a existência dos recursos no exterior, o que, por si só, não caracteriza a intenção dolosa de subtrair a tributação, devendo ser tratado tal fato, apenas, como falta de recolhimento do tributo devido sobre os rendimentos que deram suporte às operações financeiras em foco.

Com efeito, na espécie, não restando demonstrada a existência de dolo por parte do sujeito passivo, descabe o qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

A desqualificação da multa de ofício tem implicação direta na contagem do prazo decadencial, vez que a ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação seria suficiente para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN)

1 Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2 Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3 Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)

Destarte, sob o pórtico da desqualificação da multa de ofício, passamos à análise da argumentação acerca da decadência do direito de constituir o crédito tributário referente à operação de venda do imóvel.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

J

É pacífico neste colegiado o entendimento da subsunção do IRPF à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. É, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

*TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA TRIBUTO SUJEITO A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.*

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional

4. Deveras, é assente na doutrina. "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º"

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94)

5 Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Por tal, fixada a data do fato gerador, nos termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Na espécie, trata-se de imposição tributária sobre o ganho de capital, que, a partir de 1º de janeiro de 1991, está sujeita à tributação definitiva, cabendo ao próprio beneficiário o recolhimento do imposto (artigo 18 e §§ da Lei nº 8.134, de 27/12/1990).

Esse é um caso típico de lançamento por homologação, que ocorre quando a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, nos precisos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

No tributo sobre o ganho de capital, o fato gerador da incidência tributária será a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins, configurando-se na data da operação envolvendo o bem.

Esse tem sido o entendimento desta instância julgadora administrativa, como determina a ementa do Acórdão nº 104-19.971, de lavra do Conselheiro Nelson Mallman, nos seguintes termos:

↓

ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS - APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL - O ganho de capital na alienação de bens ou direitos deve ser reconhecido e apurado por ocasião da celebração do negócio ou do contrato de cessão ou promessa de cessão, ainda que através de instrumento particular, mormente quando o referido instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretratável e o recolhimento do tributo deverá ocorrer no prazo ali fixado. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.” (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº 133.926, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de julgamento de 13/05/2004) (destaques da transcrição)

Assim, em se tratando da operação de venda de ações ordinárias da empresa Carton Inc., o fato gerador se deu aos 09/07/2002, o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração aos 12/11/2007, sob este pórtico, houvera ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento correspondente.

Entretanto, na venda do apartamento duplex nº 20, no Edifício Hebe Lago, rua Hedefonso B. Cordeiro, Curitiba (PR), embora a alienação tenha ocorrido aos 11/09/2001, há a particularidade de que, embora a alienação tenha ocorrido aos 11/09/2001, pelo valor de R\$ 320.000,00, foram recebidos R\$ 60.000,00 em 12 (doze) parcelas mensais, no valor de R\$ 5.000,00, pagas a partir de 10/01/2002 indo até 10/12/2003.

A venda de bem, sujeita à tributação do ganho de capital, quando o pagamento se dá em parcelas, tem causado entendimentos diversos acerca da influência de tal circunstância para a contagem do prazo decadencial.

Determina o artigo 21 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que:

Art 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver. (destaques da transcrição)

A dicção legal - quando veicula que “o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês”, tem arrimado o entendimento de que o pagamento em parcelas, por si só, seria capaz de desmembrar o fato gerador do ganho de capital, que passaria a se multiplicar por quantas parcelas fossem o pagamento. E assim, a partir de cada uma delas, se contaria o prazo decadencial.

Sobre o fato gerador da obrigação principal de pagar o tributo, determina o artigo 114 do Código Tributário Nacional ser “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

J

Nesse sentido, a expressão "fato gerador" designa a situação abstrata definida em lei como a sua ocorrência no plano concreto, representativa daquele evento que se materializa, e é juridicizado pela norma tributária.

Como diz Amílcar de Araújo Falcão (Fato gerador da obrigação tributária, 6ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 27/28 e 29), em sua essência, o fato gerador da obrigação tributária é um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico.

O aspecto material é um dado fático fundamental para compositura do fato gerador, que influi na própria existência ou inexistência do fato jurídico tributário, isto é, em caso da presença real do aspecto material do fato gerador, dá-se a suficiência daquele evento e, por conseguinte, a incidência da norma tributária, cujo efeito é o surgimento do fato jurídico tributário, que por sua vez produz como eficácia jurídica o nascimento do dever tributário, que é uma relação obrigacional.

Assim, quando se trata do ganho de capital na alienação de um bem imóvel, o fato fundamental para a incidência da norma tributária é a operação de venda. A forma como se dará o pagamento por tal transação é elemento externo ao fato jurídico tributário, sem capacidade para modificá-lo, com ele não se correspondendo, por conseguinte, não faz parte do seu núcleo, e, como tal, não capaz de influir na incidência da norma tributária de regência ou interferir na contagem do prazo decadencial.

A corroborar esse pensamento, a administração tributária, por meio da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, em seu artigo 31, determina que, nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento, *litteris*:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I. (destaques da transcrição)

A redação da diretriz veiculada pelo ato normativo supra citado é de uma clareza solar, no sentido de evidenciar que, embora o pagamento do valor da alienação possa se dar em parcelas, o ganho de capital, e o imposto dele decorrente, é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

Em voto que tratou da mesma matéria, o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, no Acórdão nº 102-49.406, muito bem esclareceu que, na alienação de bem imóvel,

J

com pagamento parcelado, a legislação leva em conta, como critério temporal da regra-matriz de incidência, não o recebimento efetivo da moeda, mas a própria alienação, ou seja, o fato que originou a aquisição do ganho de capital, *litteris*:

Assim é que a tributação das pessoas físicas, muito embora observe, via de regra, o regime de caixa, não necessariamente deve ser submetida a este, apenas nos casos em que a legislação ordinária expressamente preveja a observância deste regime. Em caso de não haver qualquer imposição pela legislação ordinária, pode-se admitir a tributação de direitos já ingressados no patrimônio do contribuinte, ainda que não convertidos em moeda

Portanto, com base neste entendimento, penso que é exatamente isto o que ocorre na tributação da renda auferida pela pessoa física na alienação de bem imóvel a prazo, em que a legislação considera como critério temporal da regra-matriz de incidência não o recebimento efetivo da moeda, mas a própria alienação, da qual decorra ganho de capital em virtude do preço pactuado pelas partes

É dizer, a legislação de regência não estipula, expressamente, que a incidência do imposto de renda se verifica, apenas, no momento em que os valores, em moeda, ingressam no patrimônio do alienante. Muito ao contrário. O que a legislação estabelece é que, sendo possível constatar a ocorrência de ganho de capital no momento da alienação, é devido o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o referido acréscimo patrimonial. Neste momento da alienação já é possível determinar a base de cálculo do imposto, apurando-se a valorização do imóvel, mais-valia esta que será objeto de tributação pelo imposto de renda.

Com efeito, tomando por arímo as considerações expostas, entendo que, na espécie, a operação objeto da incidência do tributo sobre o ganho de capital completou-se aos 11/09/2001 e o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração aos 12/11/2007, sob este pórtico, houvera ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento correspondente.

Acolhida a decadência do direito de a Fazenda Pública empreender a parte do lançamento contra a qual o sujeito passivo se insurge, deixamos de analisar as demais considerações de mérito apresentadas.

Forte no exposto, somos pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2009

Ana Neyde Olímpio Holanda