ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.015119/2007-29

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

CÓPIA

Processo nº	10980.015119/2007-29
Recurso nº	168.103 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-002.553 – 2ª Turma**
Sessão de	05 de março de 2013
Matéria	GANHO DE CAPITAL; FATO GERADOR; DECADÊNCIA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LUIZ ANTONIO SCARPIM

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DETERMINAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PARA FINS DO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO DO STJ DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, depende da existência de antecipação de recolhimento relativo ao fato gerador objeto do lançamento, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores em sentido contrário, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe a observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp n° 973.733/SC.

A verificação da existência de antecipação de recolhimento se reporta ao fato gerador objeto do lançamento, considerando o regime a este aplicável segundo a legislação de regência. Em se tratando de imposto de renda sobre ganho de capital, cuja regime de tributação impõe a tributação separada das demais categorias de renda, há que haver recolhimento específico relativo a tal incidência para permitir a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, não se prestando para tanto recolhimentos de imposto de renda relativos a outros fatos geradores, ainda que do mesmo ano-calendário.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a decadência relativa ao ganho de capital referente a venda do apartamento e das cotas de capital, com retorno dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões trazidas no recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Marcelo Freitas de Souza Costa e Gonçalo Bonet Allage que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Redator-Designado

EDITADO EM: 11/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira Elias Sampaio Freire.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

LUIZ ANTONIO SCARPIM, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 12/11/2007, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos, em relação aos anos-calendário 2001 a 2003, conforme peça inaugural do feito, às fls. 115/119, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, consubstanciada no Acórdão nº 06-16.574/2008, às fls. 146/157, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, em 30/10/2009, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2101-00.358, sintetizados na seguinte ementa:

> *"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 n ° 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 titulo, 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Recurso Provido."

CÓPIA

Irresignada, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, às fls. 193/206, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, quais sejam, data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital, termo de início da contagem do prazo decadencial e qualificação da multa, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente à ocorrência do fato gerador do ganho de capital, no caso de alienação de bem com recebimentos a prazo, infere que o Acórdão n° 106-16.447 diverge do entendimento esposado no *decisum* recorrido, tendo em vista estabelecer que nestes casos, a aquisição realizada a prazo difere a ocorrência do fato gerador ao momento do recebimento, ao contrário do que restou assentado pela Turma guerreada, que admitiu a data da alienação.

Em defesa de sua pretensão, aduz que a legislação de regência, especialmente o artigo 2° da Lei n° 7.713/1988, c/c o artigo 21 da Lei n° 8.981/1995 e artigo 117 do Decreto n° 3.000/1999 (RIR), é por demais enfática ao afirmar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Neste sentido, defende que no ganho de capital, com tributação definitiva, o imposto de renda surge quando o rendimento é auferido, ou seja, de acordo com a percepção da renda, na forma que procedeu corretamente a autoridade lançadora ao constituir o presente crédito tributário.

Quanto ao termo de início da contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sustenta que a jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos n°s 201-81.461 e 9101-00.460, ora adotados como paradigmas, corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, impõe que a aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender que o artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, estaria dispondo sobre prazo para o ato de "homologação" de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento, como restou devidamente consignado nos autos, não há o que se homologar, não estando o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

A corroborar seu entendimento, suscita que adotando-se o artigo 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial começaria a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. *In casu*, para *a venda das ações ordinárias, o marco do termo inicial do prazo decadencial, a Fazenda Nacional teria até o dia 31/12/2007 para efetuar o lançamento que foi cientificado ao sujeito passivo em 12/11/2007.* Por outro lado, em relação *à venda do apartamento duplex, não há que se falar em decadência referente ao ganho de capital porque, subsumindo o fato à norma do art. 173, I do CTN o direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário pareceria em 01/01/2008, já que o apartamento foi parcelado durante o ano de 2002.*

No que tange à desqualificação da multa, defende que o *decisum* recorrido contrariou o entendimento esposado nos Acórdãos n°s 101-96.446 e 105-17.034, os quais estabelecem que *a prática contumaz do contribuinte de deduzir indevidamente rendimentos constitui dolo suficiente a ensejar a aplicação da penalidade qualificada.*

A fazer prevalecer sua pretensão, assevera que as infrações apuradas decorrem de omissões reiteradas, tratando-se de típico caso de dolo reiterado caracterizado pela prática do mesmo ilícito por inúmeras vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido no Acórdão ora adotado como paradigma.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Procuradoria, somente quanto à decadência e a ocorrência do fato gerador do ganho de capital na venda a prazo, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos Acórdãos paradigmas, conforme Despacho nº 2100-00.263/2011, às fls. 234/236.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 245/250, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas, em parte, pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas, **somente em relação ao prazo decadencial e a data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital na venda a prazo**, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 2° da Lei n° 7.713/1988, c/c o artigo 21 da Lei n° 8.981/1995, dentre outros, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos, em relação aos anos-calendários 2001 a 2003.

Com mais especificidade, o contribuinte não submeteu à tributação do ganho de capital as seguintes operações:

1) Venda de um apartamento duplex n° 20; no Edificio 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;

2) 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;

3) 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.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Turma recorrida achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, acolhendo a preliminar de decadência arguida, adotando o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, restando decaído a integralidade do crédito tributário.

Para tanto, quanto ao apartamento duplex n° 20, no Edifício Hebe Lago, Rua Ildefonso B. Cordeiro, Curitiba/PR, a nobre subscritora do voto condutor do Acórdão guerreado admitiu a ocorrência do fato gerador do tributo lançado na data da celebração do contrato de alienação do bem, desconsiderando, portanto, o fato de a venda ter sido realizada a prazo, com os pagamentos efetuados em inúmeras parcelas até o ano-calendário 10/12/2003.

Relativamente à venda das ações ordinária da empresa Carton Inc., adotou como fato gerador a data da alienação, em 09/07/2002.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, a propósito das mesmas matérias, quais sejam, ocorrência do fato gerador do ganho de capital e termo inicial do prazo decadencial, respectivamente, impondo seja conhecida a peça recursal.

No que concerne à ocorrência do fato gerador do ganho de capital, no caso de alienação de bem com recebimentos a prazo, infere que o Acórdão n° 106-16.447 diverge do entendimento esposado no *decisum* recorrido, tendo em vista estabelecer que nestes casos, a aquisição realizada a prazo difere a ocorrência do fato gerador ao momento do recebimento, nos termos da legislação de regência, notadamente o artigo 2° da Lei n° 7.713/1988, c/c o artigo 21 da Lei n° 8.981/1995 e artigo 117 do Decreto n° 3.000/1999 (RIR).

Em outra via, relativamente ao termo de início da contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sustenta que a jurisprudência deste Colegiado, insculpida nos Acórdãos n°s 201-81.461 e 9101-00.460, ora adotados como paradigmas, corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, impõe que a aplicação da decadência inserida no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente, o que não ocorrera na hipótese dos autos, consoante restou assentado no bojo do processo.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da demanda, impende constatar qual dos temas deve ser analisado primeiramente, de maneira a concatenar o voto da melhor maneira, evitando discussões despiciendas.

Com efeito, muito embora possa parecer que o exame da data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital na venda a prazo deve ser procedido primeiramente, sobretudo com a finalidade de se preestabelecer sob quais bases (datas) a decadência será contemplada, mister, neste caso, inverter a ordem das matérias, uma vez que, adotando-se o artigo 173, inciso I, CTN, na linha do esposado pela recorrente, ainda que se admita a data da celebração do contrato de alienação como ocorrência do fato imponível do tributo sob análise, não restará decaído a exigência fiscal.

Isto porque, ainda que se adote o fato gerador mais remoto possível, qual seja, 11/09/2001, data da alienação do apartamento em referência, contando-se o prazo decadencial na forma que pretende a Procuradoria, não se cogitaria em extinção da exigência fiscal em razão da decadência, fazendo com que a análise desta matéria (ocorrência do fato gerador do ganho de capital na venda a prazo) seja levada a efeito somente se vier a ser mantida a tese inscrita no Acórdão recorrido.

Nesta toada, passaremos, portanto, a contemplar as razões de recurso que objetivam rechaçar o Acórdão recorrido no que diz respeito ao prazo decadencial, senão vejamos.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

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

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

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

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

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

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a "reproduzir" as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp n° 973.733/SC, assim ementado:

> *"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 qüinqüenal 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 inocorre, 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,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 qüinqüenal 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, 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 qüinqüenal 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação à antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente aos anos-calendário 2001 e 2002, a partir dos recolhimentos a título de carnê-leão informados nas Declarações de Ajuste Anual – 2002 e 2003, às fls. 03/09, as quais consideramos para efeito de comprovação de antecipação de pagamento, por se tratar, igualmente, de imposto de renda de pessoa física, muito embora não se referirem ao ganho de capital objeto do presente lançamento.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento -, **fato relevante para a aplicação do instituto da decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar**, é de se manter a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **12/11/2007**, com a devida ciência do contribuinte constante da folha de rosto do Auto de Infração, às fls. 115/119, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, eis que os fatos geradores em discussão ocorreram em **11/09/2001 (venda apartamento)** e **09/07/2002 (venda ações)**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja mantida a improcedência do feito.

Na esteira desse entendimento, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela então 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Designado

Divergi da conclusão a que chegou o Conselheiro Relator no tocante ao reconhecimento da decadência para as incidência de imposto de renda sobre ganho de capital nas vendas de apartamento e de participação societária.

O ponto de divergência se refere à comprovação do pagamento do imposto para fins de aplicação do entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso repetitivo mencionado no voto do Conselheiro Relator, no sentido de que a regra de contagem do prazo de decadência construída a partir do art. 150, parágrafo 4º se aplica apenas quando houver antecipação de pagamento relativo ao fato gerador objeto do lançamento.

Em se tratando de imposto de renda incidente sobre ganho de capital, o regime de tributação aplicável faz com que o tributo incida separadamente sobre o acréscimo patrimonial gerado em cada alienação, não se misturando tal acréscimo com os decorrentes de outras alienações realizadas no mesmo ano-calendário ou mesmo com outros rendimentos quaisquer sujeitos a tributação.

O ganho de capital apurado não é, assim, incluído no cômputo do ajuste para determinação da incidência em bases anuais, diferentemente de várias outras categorias de renda como aquelas decorrentes do trabalho com ou sem vínculo empregatício, da atividade rural, de prestação de serviços a pessoas físicas e jurídicas, etc.

Tal apuração estanque e apartada se reflete em inúmeros aspectos da regra-matriz de incidência do imposto de renda sobre ganho de capital, incluindo base de cálculo (as deduções permitidas são específicas), alíquota aplicável (a alíquota é inferior) e momento em que se considera ocorrido o fato gerador (data da alienação e não 31 de dezembro do ano-calendário).

A partir da lógica construída pelo Superior Tribunal de Justíça para limitar a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN (com o qual não concordo mas à qual estou obrigado a me submeter por disposição regimental), o prazo de decadência é de 5 anos a contar da data da ocorrência do fato gerador se houver antecipação de recolhimento de tributo a homologar.

Para que a construção tenha coerência lógica, tal antecipação de recolhimento de tributo deve necessariamente se referir ao fato gerador objeto do lançamento, tomado este sob a sistemática que lhe for aplicável perante a legislação de regência.

Como explicado acima, a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital se dá sobre fato gerador específico, estanque. Deve, assim, a antecipação de recolhimento de tributo ser específica a ele para permitir a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, não lhe aproveitando recolhimentos de imposto de renda relativos a outros fatos geradores.

Discordo, assim, do voto do I. Conselheiro Relator quando toma em consideração para a aplicação do art. 150, parágrafo 4o do CTN quaisquer recolhimentos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

relativos ao tributo imposto de renda, independentemente do fato gerador a que eles se refiram. *In casu* o relator considerou recolhimentos a título de carnê-leão, que certamente são "aproveitáveis" para fins de incidência sobre o ajuste anual mas não para a incidência exclusiva sobre o fato gerador ganho de capital.

Ausente a prova de recolhimentos antecipados relativos às incidências de imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos na venda do apartamento (data de alienação ocorrida em 11/09/2001) e participação societária (data de alienação ocorrida em 09/07/2002), deve a contagem do prazo decadencial ser regida pelo artigo 173, I do CTN, tendo início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso da venda de participação societária, celebrada em 09/07/2002, não restam dúvidas quanto à não ocorrência de decadência já que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ser efetuado seria no mínimo 01/01/2003, encerrando-se o prazo de cinco anos em 01/01/2008, tendo o lançamento sido cientificado ao contribuinte antes disso em 12/11/2007 (fls. 115/119).

Por outro lado, para a venda do apartamento ocorrida em 11/09/2001 há que se considerar que o deslocamento do dispositivo de regência da decadência para o art. 173, I do CTN, nos termos explicitados acima, torna irrelevante a determinação de quando se considera ocorrido o fato gerador (tema enfrentado no acórdão ocorrido) – se na data da alienação (11/09/2001) ou na data do recebimento das parcelas do preço de venda (ocorridas nos anos seguintes até 2003).

Tal determinação seria relevante para a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, segundo o qual o prazo de decadência é de 5 anos contados do fato gerador. No âmbito do art. 173, I, o relevante é o momento em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para se considerar como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal momento aconteceu.

Ora, tal momento deve ser aquele a partir do qual a autoridade fiscal tinha o poder-dever de atestar a ausência de recolhimento tempestivo do tributo, podendo efetuar o lançamento de ofício correspondente.

Na venda a prazo do apartamento, ocorrida em 09/07/2001, o imposto de renda sobre ganho de capital deveria ter sido recolhido até o último dia do mês seguinte ao do recebimento de cada parcela do preço, que segundo relatado ocorreu somente a partir de 2002. Antes de tal momento não teria a autoridade fiscal poder para lançar e exigir qualquer diferença de imposto, eis que seria incapaz de demonstrar o não cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte.

Isto, a meu ver, implica afastar o reconhecimento da decadência já que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria no mínimo 01/01/2003, tendo o lançamento sido cientificado ao contribuinte em 12/11/2007, antes portanto de 5 anos contados de tal data.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por todo o exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para afastar a decadência para os lançamentos relativos à venda do apartamento e das cotas de capital, determinando o retorno dos autos à segunda instância para exame das demais questões aventadas no recurso voluntário do contribuinte.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 17/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA