ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.720189/2012-95

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

Processo nº	11070.720189/2012-95
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.952 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de outubro de 2017
Matéria	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
Recorrente	ANNA SPEGEL ARNS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM.

A regra geral aplicável à contagem do prazo decadencial consta do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Porém, quando a lei tributária determina que cabe ao contribuinte antecipar o pagamento do tributo devido, sem prévio exame da Autoridade Tributária, existindo o pagamento - ainda que parcial - e não se comprovando a ocorrência de dolo, fraude ou sonegação, aplicar-se-á a contagem do prazo decadencial segundo os ditames do artigo 150, § 4º do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 24/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve, na integralidade, o lançamento tributário relativo ao IRPF supostamente devido no ano-calendário de 2007, em razão de ganho de capital por venda de ações não listadas na bolsa.

Tal crédito foi constituído por meio do auto de infração (fls. 132 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário de R$ 1.054.982,27, que compreende imposto (R$ 465.529,20), juros de mora (R$ 240.306,17), multa proporcional (R$ 349.146,90), valores consolidados em março de 2012.

A ciência do auto de infração, que contém o lançamento referente ao IRPF do ano-calendário 2007, ocorreu em 08 de março de 2012, conforme se verifica pela cópia do AR às folhas 137.

Em 05 de abril de 2012, foi apresentada impugnação (fls 142) ao lançamento. A decisão da 4ª Turma da DRJ POA, consubstanciada no Acórdão 10-48.596 (fls. 156), de 22 de janeiro de 2014, foi pela improcedência da impugnação, mantendo-se o crédito tributário constituído. Transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *Ano-calendário:2009*
>
> *GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.*
>
> *Quando o contribuinte não houver efetuado qualquer pagamento prévio, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário começa a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."*

A decisão acima ementada contém o seguinte relatório (fls. 157), que adoto por sua precisão e clareza:

> *De acordo com o Relatório da Ação Fiscal (fls. 96/106), a fiscalização apurou as seguintes irregularidades:*
>
> *Ganho de capital decorrente da incorporação de bens imóveis na empresa AGROAGUIA S/A, sendo o imposto devido calculado na proporção da participação da autuada na propriedade dos bens, sobre cada operação, conforme demonstrativo abaixo:*

Data de Aquisição	Discriminação dos imóveis	Ganho de Capital tributável	Total Imposto devido	Imposto devido proporcional à participação de 50%
13.04.1972 04.01.1965 07.04.1972 04.08.1970	-114,27 ha-matr. 38467 c 1608 - 171,30 ha-matr 38158 e 1529 - 77,60 ha-matr. 38159 - 16.55 hectares - matr 38468	48.427,90 0,00 32.887,07 2.337.99	7.264,18 0,00 4.933.06 350.69	3.632,09 0,00 2.466,53 175.34
	378,1 ha campos e matos em Boa Vista do Cadeado, efe esc. C. Venda Reg. CRI Cruz Alta sobn39583,49581,52,46976	83.652,96	12.547,93	6.273,96
22.10.1996	85 has campos e matos, localizado em Boa Vista do Cadeado Adq. Cfe Escr. C.	250.773,73	37.616,05	18.808,02
	Venda Rcg. CRI C. Aita sob nº 18543, em 24.11.78 - Matrícula 38.167			
23.12.1994	100 Hec. Adq. Em 20.08.92, cfe cópia alvará judicial autorizando o inventariante João David B. Ramos firmar escr. Pub. Compra e venda ao Sr. Benno Arns -Matr. 38.170.	218.062,57	32.709,38	16.354,69
3 i.03.1998	200 hec adqu. Em 20.08.92, de Norma Guilhermina Ramos a serem pagos cm duas parcelas em 20.08.92 - Matricula 3047 e 38414.	672.826,88	100.924,03	50.462,015
24.03.1998	24 ha de terras situados na RS 342 Km 19, no município de Cruz Alta, adquiridos e 30/0/2007 pelo valor de RS 38.400,00, de sucessão de Lucidio Ramos - Matrícula 38.169	77.437.85	11.615,67	5.807,83
19.07.2001	Aquisição de uma área de terras de 945,66 Itambezinho - Bom Jesus - RS adq. a vista de Nilson Nascheweng Campos, CPF 003.959.199-91, cfe escritura 15.116/088, em 02/07/2001. - Matrícula 7.933	3.966.452,45	594.967,86	297.483,93
17.07.2002	100,60 hectares, matr. 3.047 R33 e matrícula 38.165	488.230,59	73.234,58	36.617.29
23.05.2003	18,0 hectares, matr. 38.172 e 24.479-R5	71.377,29	10.706,59	5.353,29
22.08.2002	80,0 hectares, matr. 641 l/R 14 e 38.171	378.241,81	56.736,27	28.368,13
TOTAL		6.207.056.13	931.058,36 1	465.529,20

> *O ganho de capital foi considerado como ocorrido em 28/02/2007, quando da assinatura dos Atos Constitutivos da empresa Agroaguia S/A, cujo capital social foi integralizado pelos bens antes relacionados. Essa data é a mesma informada pelo cartório na DOI – Declaração de Operações Imobiliárias entregue a Receita Federal.*
>
> *Os referidos bens constam da Declaração de Bens apresentada pelo cônjuge da autuada, com o qual é casada pelo regime de comunhão universal de bens.*
>
> *O contribuinte impugna (fls. 142/150), tempestivamente, o lançamento alegando, preliminarmente, a decadência do direito da Fazendo Pública de constituir o crédito tributário referente ao ganho de capital apurado. Invoca o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, argumentado que extinguese em 5 anos o prazo para o Fisco efetuar o lançamento, sendo o termo inicial deste prazo a data da ocorrência do fato gerador (28/02/2007). Entende que a tributação do ganho de capital por se tratar de lançamento por homologação não pode ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN.*
>
> *No mérito de sua impugnação, não faz qualquer menção ao ganho de capital apurado Requer a nulidade e o cancelamento do auto de infração e seu arquivamento."*

Em 26 de fevereiro de 2014, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 300), de maneira tempestiva, contra a decisão de primeiro grau da qual teve ciência em 27 de janeiro de 2014.

Tal recurso, em linhas gerais, reprisa os argumentos constantes da impugnação.

O processo foi distribuído em sessão pública, de modo eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo, preenchendo as condições de admissibilidade, e portanto, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Argui o Recorrente (fls 165), como preliminar, a decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário. São seus argumentos:

> *"O cerne da questão é este: como não houve qualquer pagamento espontâneo do Imposto de Renda sobre este fato gerador, o que possibilitaria que o lançamento fosse feito em 5*

anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), entende a Fiscalização da RFB que o lançamento deixa de ser por homologação (!), previsto no art. 150, § 4º, passando a sê-lo por declaração (art. 173,1, do CTN)!!

5.1 - Portanto, se tivesse sido pago qualquer valor - um irrisório centavo, por exemplo — o lançamento conservaria sua natureza e condição de lançamento por homologação, sujeitando-se ao prazo do art. 150, § 4º. Entretanto, como não foi pago nada (nem o irrisório centavo), transmuda-se o lançamento por homologação em lançamento por declaração, submetido à regra do art. 173, I, do CTN (!). Interpretação do absurdo!

6.Reproduz-se o constante na obra Regulamento do Imposto de Renda 2012 - anotado e comentado - vol. II - Fiscosoft Editora - 15ª edição - 2012 - págs. 2.577/2.578, que bem espelha o posicionamento do Primeiro Conselho de Contribuintes, Iª Câmara e do STJ a respeito do tema. De meridiana clareza, o aí ínsito, traduzindo a melhor e mais adequada interpretação ao assunto:

"4 - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AVALIAÇÃO SOBRE O PAGAMENTO ANTECIPADO:

a) Iº CC. - Iª Câmara - Acórdão n° 101-93.116, de 14.07.2000: Para os fatos alcançados pela Lei 8.383/91, está pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes, por força do entendimento emanado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas se insere no contexto do denominado lançamento por homologação, o que determina a aplicação da regra especial de decadência do § 4º do artigo 150 do CTN. Para esse fim, a questão do "pagamento antecipado", como condição para enquadramento nessa modalidade de lançamento, passa a ter papel relevante. O Acórdão em destaque decidiu que o regime decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicado ainda que o contribuinte não antecipe o pagamento do tributo, mas desde que o Fisco seja devidamente informado do ocorrido. Por decorrência, o art. 173, inciso I, do CTN seria aplicado somente quando o contribuinte nada paga e nada informa ao Fisco. É uma distinção importante. Pela clareza do voto merece ser destacado o trecho abaixo das razões levantadas, com o brilho costumeiro, pela culta Conselheira Sandra Maria Faroni: "Embora com essa deliberação unânime da la Seção [refere-se ao Resp n° 101.407 - SP o STJ tenha tentado trazer a matéria ao seu leito natural, alguns aspectos continuam a carecer de interpretação. Ligam-se eles à afirmativa de que 'se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173,1, do CTN'.

Como interpretar essa assertiva em situações em que o sujeito passivo, ao exercer a atividade de identificar a matéria tributável e apurar o tributo devido, encontra valor zero (por exemplo, prejuízo fiscal, em relação ao imposto de renda, ou

alíquota reduzida a zero em relação ao imposto de importação), e dá ciência ao Fisco do fato (mediante entrega da Declaração de Imposto de Renda ou registro da Declaração de Importação - DI)?

Seria razoável entender que se o sujeito passivo declarasse R$ 1,00 de imposto o prazo para decadência seria de cinco anos a contar do fato gerador, mas se nada tiver pago por ter apurado prejuízo fiscal, esse se alongaria?

É evidente que não, e a única interpretação desse norma que não conduz ao absurdo pode ser extraída do próprio voto que conduziu o Acórdão supra mencionado, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, que assim fundamenta:

"Aqui, o contribuinte antecipou o montante a seu juízo devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (CTN, art. 150,§ 4º). Decorrido esse prazo, decaiu o direito de constituir o crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, consideradas devidas. Assim, se o sujeito passivo apresentou a declaração demonstrando que, a seu juízo, o imposto devido era zero, já tem a Fazenda a notícia do 'pagamento' zero ('antecipação do pagamento' a juízo do contribuinte considerado devido). Nesse caso, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, decai o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças consideradas devidas. Com o pagamento, ou, na ausência deste, com a declaração de que o tributo apurado foi zero, tem o Fisco elementos para exercer o controle. Diferentemente da situação em que o sujeito passivo nada antecipa e nada informa à Administração (não entrega a declaração). Nesse caso, assim, abre- se campo para a aplicação do art. 173,1, do CTN, consoante entendimento do STJ". (grifou-se)

(...)

Nesta linha de conclusão da Recorrente - de sujeição da tributação dos Ganhos de Capital/pessoa física aos ditames do artigo 150, §4°, do CTN, independente de ter ou não havido qualquer recolhimento de tributo - pronuncia-se a reiterada e melhor jurisprudência administrativa (Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais), já de longa data.

Assim dispõem, dentre muitos outros, os Acórdãos números:

101-93.457 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara) - DOU de 02.10.2001 104-18.750 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 4ª Câmara) - Sessão de 21.05.2002 106-13.064 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara) - Sessão de 06.11.2002 106-14.420 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara) - Sessão de 23.02.2005 106-14.617 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara) - Sessão de 18.05.2005 104-20.842 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 4ª Câmara) - Sessão de 07.07.2005 106-14.831 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara) - Sessão de 10.08.2005 104-21.675 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 4ª Câmara) - Sessão de 22.06.2006 106-16.176 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 6ª

Câmara) - Sessão de 01.03.2007 104-22.587 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 4ª Câmara) - Sessão de 12.09.2007 104-23.228 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 4ª Câmara) - Sessão de 29.05.2008 102-49.363 (Primeiro Conselho de Contribuintes - 2ª Câmara) - Sessão de 05.11.2008 (...)

III - DO PEDIDO

10.Face ao exposto, requer a Recorrente seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário interposto, com o consequente cancelamento do Auto de Infração contra si lavrado pela DRF/ Santo Ângelo."

Vê-se, claramente, que toda a insurgência do Recorrente se apóia na existência da decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário, posto que além do argumento acima reproduzido, nada mais consta do recurso voluntário que aqui se aprecia.

Em suma, a questão insurgente se funda na regra aplicável ao prazo peremptório que o Fisco tem para a constituição de seu crédito. Entende o Recorrente que é aplicável a regra constante do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. A decisão recorrida pugna pela aplicação do disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

Assim se pronunciou a decisão de piso sobre o tema (fls. 159):

"Atente-se que o objeto da homologação é o pagamento antecipado; sem ele, não há lançamento fiscal nessa modalidade, pois, simplesmente, não há o que homologar.

Assim, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

Portanto, para os efeitos do prazo de decadência para a constituição do crédito tributário, há que se distinguir duas hipóteses para os tributos em que a lei prevê sejam lançados por homologação: aquela em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento e aquela em que, não obstante obrigado a isso, deixa de fazê-lo.

Ocorrendo a primeira hipótese, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o disposto no § 4o do art. 150 do CTN, anteriormente transcrito.

Por outro lado, não havendo o contribuinte efetuado qualquer pagamento prévio, não mais caracteriza o lançamento por homologação e o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN, a seguir transcrito:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

> *I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...]"*
>
> *No presente caso, o contribuinte não procedeu à apuração do ganho de capital e tampouco recolheu o imposto de renda correspondente.*
>
> *Assim, a norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em* ***que o lançamento poderia ter sido efetuado."***

Não assiste razão ao Recorrente. Explico:

Pacífico hoje na doutrina tributária que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, assim entendidos aqueles em que a Lei determina a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, se submetem à contagem do prazo decadencial pela regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Nacional Tributário, CTN.

Porém, mister ressaltar, com tintas fortes, **que a regra geral para contagem do prazo decadencial é aquela esculpida no artigo 173 do CTN que determina que o prazo de cinco anos para que o Fisco proceda a constituição do crédito por meio do lançamento é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.**

A regra excepcional, como dito, se aplica somente aos tributos nos quais a Lei determina a antecipação do pagamento, chamados de tributos sujeitos ao auto lançamento ou lançamento por homologação, que como cediço, são a maioria dos tributos existentes em nosso ordenamento jurídico hodiernamente. **Porém, não se aplica de imediato a regra excepcional de contagem do prazo decadencial.**

Exige, a jurisprudência pacífica do STJ (REsp 973733/SC, Rel Min Luiz Fux, Primeira Seção, julg em 12/08/09, recurso repetitivo), amparada na disposição constante do § 4º do artigo 150 do CTN, outras duas condições para a aplicação da regra excepcional: i) a existência de efetivo pagamento, ao menos que parcial, do tributo em análise e; ii) a inexistência de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

Tal entendimento levou a Corte Superior a firma a Tese por meio do Tema/Repetitivo de nº 163, do qual consta a seguinte redação (extraído do sitio do STJ < http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=10&i=1&tt=T>)

> *"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 inocorre,*** *sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito."* (destaques não constam do sitio do STJ)

Em conclusão, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando existente a devida antecipação do pagamento e não tendo ocorrido fraude, dolo ou simulação, **a contagem do prazo decadencial de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador.**

Reforço: somente nesses casos é aplicável a regra do artigo 150, § 4º.

Não verifico, no caso em apreço, a antecipação do pagamento, mesmo que insuficiente, do ganho de capital decorrente da alienação ocorrida.

Do exposto, não se constata a perda do direito do Fisco à constituição do crédito tributário por meio do lançamento, posto que, este se aperfeiçoou com a ciência da Contribuinte, ocorrida em 08 de março de 2012 (AR de fls. 137), e, tendo o fato gerador ocorrido em 2007, se iniciou, como dito, a contagem do lustro permissivo em 01.01.2008, vencendo-se, portanto, o prazo decadencial em 31 de dezembro de 2012.

Nada mais constando do apelo voluntário, passo ao voto.

CONCLUSÃO:

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento em sua integralidade.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator