



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

Processo n° 11080.004373/2005-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2801-002.958 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FERMINO PAVAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.

O ganho de capital na alienação de imóveis está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, sendo sua apuração realizada, pelo contribuinte, na ocorrência da alienação (fato gerador instantâneo) e o recolhimento do imposto no mês subsequente. Inexistindo o recolhimento até a data do vencimento, o prazo para constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito ativo provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e ao sujeito passivo à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito daquele.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre e Ewan Teles Aguiar. Ausente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do acórdão de primeira instância (fl. 54 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Mediante Auto de Infração, de fls. 04/11, exige-se do contribuinte acima qualificado o recolhimento do imposto de renda pessoa física, acrescido de multa proporcional e juros de mora no valor total de R\$ 77.027,44, calculados até 31/05/2005, por falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital, anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, referente à alienação de imóvel.

O contribuinte apresentou impugnação, conforme instrumento de fls. 43/46, alegando, em preliminar, "prescrição" do direito do fisco exigir o tributo lançado. No mérito, alegou que do montante de R\$ 320.000,00 relativos à venda do imóvel, recebeu apenas 200.000,00 sendo credor até a data da apresentação da impugnação do restante - R\$ 120.000,00. Sobre a parcela não recebida, não há incidência do imposto de renda. Alegou também que a fiscalização não atualizou o valor despendido na aquisição do imóvel.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário 2000, 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA.

E de cinco anos, a contar do fato gerador, o prazo para a Fazenda Pública lançar o imposto sobre ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL.

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.

Cientificado da decisão em 15/06/2011 (Despacho à fl. 78), o Interessado apresentou recurso em 14/07/2011 (fls. 58/66). Na peça recursal aduz, em síntese, que:

DECADÊNCIA

- O relator da decisão recorrida aderiu à premissa equivocada de que o fato gerador da obrigação tributária se deu quando do registro do bem no Registro de Imóveis da 3ª Zona de Porto Alegre, em 30/06/2000, quando, na verdade, se deu na assinatura do Contrato de Promessa de Compra e Venda, averbada em 27/04/2000.

- A promessa de compra e venda é reconhecida no sistema jurídico (*lato sensu*) e na própria legislação tributária como instrumento eficaz e válido para gerar direitos e obrigações entre as partes, não excluindo Fisco. O § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e o § 4º do art. 117 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, coadunam-se com este entendimento.

- O próprio ente tributante reconhece a promessa de compra e venda como ato que importe em fato gerador de Ganho de Capital, conforme se depreende das respostas dadas nas perguntas 544 e 545 divulgadas do *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

- Considerando que a modalidade de lançamento no presente caso é a de lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º), o prazo decadencial conta-se da data do fato gerador que, no caso, teria ocorrido em 27/04/2000, enquanto a ciência do lançamento somente ocorreu em 21/06/2005, após transcorrido o prazo quinquenal decadencial.

- Não cabe discutir se houve ou não o pagamento do tributo. Em primeiro lugar porque não é isto que está escrito no *caput* do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Em segundo lugar porque a avaliação da suficiência de uma quantia implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação.

- Embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público.

TRIBUTAÇÃO INDEVIDA

O promitente comprador não adimpliu a totalidade do contrato. Pagou, unicamente, a quantia de R\$ 200.000,00. Em suas Declarações de Imposto de Renda, a partir do Exercício de 2001, consta o saldo devedor remanescente de R\$ 120.000,00 em favor do ora Recorrente.

A dicção dos artigos 2º e 21 da Lei nº 7.713/1988 é clara: somente há tributação quando houver recebimento. No caso em tela, houve o recebimento de apenas R\$ 200.000,00. Portanto, o saldo existente de R\$120.000,00 não incorporou ao patrimônio do Recorrente e, assim, não representa acréscimo patrimonial ou renda.

Requer, ao fim, seja reconhecida a decadência do direito do Fisco constituir o presente crédito tributário. Alternativamente, pleiteia seja considerada como tributável unicamente o valor que efetivamente ingressou em seu patrimônio (R\$ 200.000,00).

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

DECADÊNCIA

Embora não se referindo especificamente a ganho de capital na alienação de imóveis, o Superior Tribunal de Justiça – STJ decidiu, no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

a) existindo pagamento do tributo por parte do contribuinte até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4).

b) inexistindo pagamento até a data do vencimento, aplica-se a regra geral (CTN, artigo 173, I), ou seja, o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Eis a ementa do referido julgado:

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

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

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

O Recorrente pleiteia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN alegando que o fato gerador ocorreu em 27/04/2000, data da celebração do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel, cuja cópia foi acostada aos autos em fls. 19/21.

A aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN (cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador), na forma pretendida pelo Interessado (ocorrência do fato gerador na data da celebração do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda), implicaria na decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, haja vista que o lançamento só se completou em 21/06/2005 (fl. 40), data da ciência do Auto de Infração.

Permito-me, no entanto, discordar deste entendimento, pelos motivos que passo a expor.

É pacífico que o ganho de capital na alienação de imóveis está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, sendo sua apuração realizada, pelo contribuinte, na ocorrência da alienação (fato gerador instantâneo) e o recolhimento do imposto no mês subsequente.

No caso concreto inexistiu o recolhimento antecipado do imposto de renda sobre o ganho de capital. Aplicável, portanto, conforme a orientação do STJ, a regra do art. 173, I, do CTN, cujo termo *a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E quando o lançamento do imposto de renda sobre o ganho de capital poderia ter sido efetuado? De acordo com o § 1º do art. 52 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o contribuinte tem até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho de capital foi percebido para efetuar o pagamento do respectivo imposto.

Decorre, daí, que o Fisco não poderia exigir o crédito tributário respectivo até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorreu o ganho de capital. De conseguinte, o Fisco somente poderia proceder ao lançamento de ofício a partir do primeiro dia do término do prazo para pagamento.

Nessa linha de raciocínio, quer se considere a data da celebração do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda (27/04/2000), quer se considere a data do registro no Cartório de Registro de Imóveis (30/06/2000) como a data da ocorrência do fato gerador, o último dia para o pagamento do imposto ocorreu no ano de 2000, o que significa dizer que, no caso presente, o termo *a quo* do prazo decadencial só pode ser 1º de janeiro de 2001, (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Observo, por oportuno, que a questão suscitada pelo Recorrente acerca da data da ocorrência do fato gerador (se a data da celebração do contrato de promessa de compra e venda ou a data do registro no Cartório de Imóveis) é irrelevante para o deslinde da presente controvérsia, uma vez que, inexistindo pagamento antecipado, o termo inicial do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte e, em qualquer dos dois casos (celebração do contrato ou registro do imóvel), este dia seria 01/01/2001.

Em resumo: o termo inicial do prazo decadencial ocorreu em 01/01/2001 e o termo final em 01/01/2006, tendo o lançamento se completado em 21/06/2005 (fl. 40), data da ciência do Auto de Infração. Logo, não ocorreu a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência suscitada pelo Recorrente.

TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS SEMESTRAIS DE R\$ 20.000,00

De acordo com o Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda acostado aos autos em fls. 19/21, o preço do imóvel foi ajustado em R\$ 320.000,00, sendo R\$ 200.000,00 decorrentes de financiamento e R\$ 120.000,00 em pagamentos semestrais fixos de R\$ 20.000,00.

Aduz o Interessado que o promitente comprador não adimpliu as parcelas semestrais de R\$ 20.000,00, no montante de R\$ 120.000,00. Para sustentar sua alegação apresentou a Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda do promitente comprador (fls. 47/49), relativa ao exercício de 2001, onde consta o saldo devedor remanescente de R\$ 120.000,00 em favor do ora Recorrente.

A declaração apresentada, por si só, não tem o condão, a meu ver, de comprovar a inadimplência do promitente-comprador. Com acerto averbou o Relator da decisão recorrida:

O quadro demonstrativo de fls. 22, cuja cópia foi remetida ao autuado, consta que o saldo devedor de R\$ 120.000,00 foi parcelado em seis quotas de R\$ 20.000,00 cada uma, com vencimento a partir de 31/12/2000 e a última em 30/06/2003.

Assim, não há qualquer divergência entre o procedimento fiscal de tributar a primeira quota com vencimento em 31/12/2000, e o fato do adquirente do imóvel declarar a dívida de R\$ 120.000,00 em 31/12/2000. Nessa data, o adquirente efetivamente era devedor do saldo de R\$ 120.000,00, com o vencimento da 1ª parcela de R\$ 20.000,00 na mesma data. Importante destacar que o dia 31/12/2000 não foi dia útil - domingo - e que o dia 1º de janeiro foi feriado. Assim, o efetivo vencimento da parcela ocorreu no dia 02 de janeiro de 2001 quando então o adquirente deveria quitar sua obrigação. O autuado não apresentou prova suficiente no sentido do não recebimento do saldo de R\$ 120.000,00 devendo, portanto, ser mantido lançamento.

È sabido que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Significa dizer que, na seara tributária, cabe ao sujeito ativo provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e ao sujeito passivo à existência de algum fato que elida o direito do Fisco.

Na espécie, a Administração Tributária demonstrou a ocorrência de ganho de capital no negócio jurídico celebrado pelo Recorrente, enquanto este não se desincumbiu do ônus de provar que as parcelas semestrais de R\$ 20.000,00 não foram adimplidas pelo promitente comprador (fato impeditivo à ocorrência do fato gerador do imposto de renda), uma vez que a única declaração apresentada, relativa ao exercício de 2001, apenas atesta o saldo devedor da dívida em 31.12.2000, sem que isto signifique o inadimplemento das parcelas de R\$ 20.000,00 que teriam de ser satisfeitas a partir de 2001.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Processo nº 11080.004373/2005-46
Acórdão n.º **2801-002.958**

S2-TE01
Fl. 87

CÓPIA