



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

Processo nº 18471.001817/2007-07
Recurso nº 914.673 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.571 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria Ganho de Capital sobre Aplicações Financeiras
Recorrente BENY PARNES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

ERRO DE FATO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. REVISÃO DO LANÇAMENTO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

É legítimo o Auto de Infração Complementar lavrado para corrigir erro de fato na apuração da matéria tributável constatado em lançamento anterior já regularmente cientificado ao contribuinte, pois a atividade do lançamento tem natureza vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 - SC, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O Imposto de Renda Pessoa Física decorrente do ganho de capital apurado pela pessoa física é tributo sujeito ao lançamento por homologação, entretanto, não integra a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual. Trata-se de tributação definitiva e, portanto, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, que se perfaz na data da alienação, se esta for à vista, ou na data do recebimento das parcelas, se for a prazo ou na data da liquidação ou resgate, conforme o caso, desde tenha havido pagamento antecipado do tributo e não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência suscitada pela Relatora, para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado. Fez sustentação oral, seu advogado, Dra. Vivian Casanova de Carvalho Eskenazi, inscrita na OAB/RJ sob o nº. 128.556.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 12 a 15, integrado pelos demonstrativos de fls. 16 a 19, pelo qual se exige a importância de R\$614.159,67, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, referente ao ano-calendário 2002.

DA AÇÃO FISCAL

Em consulta ao Relatório de Encerramento Fiscal de fls. 10 e 11 e à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 14 e 15, verifica-se que:

- o lançamento trata de omissão de ganhos de capital decorrentes da liquidação/crédito de juros aplicações financeiras, em moeda estrangeira, conforme Planilha do Cálculo de Ganho em Moeda Estrangeira (fls. 20 a 42), apurada no ano-calendário 2002;
- em lançamento anterior, cientificado ao contribuinte em 31/08/2006 nos autos do processo nº 18471.000.823/2006-58, a fiscalização, ao elaborar a planilha de cálculos, considerou o valor do imposto devido (15% da base de cálculo) como base de cálculo para todos os fatos geradores e, portanto, gerou um imposto correspondente a 2,25% da base de cálculo real, quando o correto seria 15%;
- dessa forma, foi formalizado o presente Auto de Infração para corrigir o erro cometido, exigindo-se a diferença de 12,75% sobre a base de cálculo apurada anteriormente, conforme sumarizado na planilha de fl. 11.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 48 a 85, instruída com os documentos de fls. 86 a 111, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fl. 126):

O interessado foi cientificado do lançamento pela via postal em 11/12/2007 (AR à fl. 45).

Em 09/01/2008 foi apresentada a impugnação às fls. 48/85 em que o interessado aduz as razões de defesa que abaixo reproduzo em apertada síntese:

- A matéria que foi objeto da presente autuação já havia sido tratada no Auto de Infração lavrado anteriormente e constante do processo administrativo 18471.000823/2006-58.

- O procedimento pretendido, que constitui modificação do lançamento anterior, é vedado pelo Código Tributário Nacional, que no artigo 145 estabelece as hipóteses nas quais o lançamento regularmente notificado pode ser alterado. Considerando que não houve instauração de fase litigiosa em relação ao primeiro

auto de infração, o lançamento somente poderia ser alterado nos casos previstos no artigo 149 do CTN.

- O artigo 149, por sua vez, elencou exaustivamente as hipóteses nas quais a autoridade administrativa pode modificar o lançamento, sendo que em nenhuma delas é possível enquadrar a situação dos autos.

- A legislação tributária citada no enquadramento legal do Auto de Infração não tem qualquer relação, nem justifica o critério adotado para apuração do suposto ganho de capital a ser tributado.

- Tendo em vista a importância do correto enquadramento legal da infração para garantir o exercício pleno do direito de defesa, deve ser reconhecida a nulidade dos lançamentos efetuados com erro na tipificação da infração.

- Conforme Demonstrativo de Apuração do IRPF, anexo ao Auto de Infração, a fiscalização considerou nos meses de novembro e dezembro, os montantes pagos de R\$ 2,40 e R\$ 2,06, respectivamente.

- Todavia, o impugnante efetuou pagamentos de IRPF relativos a ganho de capital sobre rendimentos de aplicações financeiras, em moeda estrangeira, nos montantes de R\$ 597,61 e R\$ 394,18, conforme DARF anexos.

- Tal erro na apuração do crédito tributário, importou em afronta ao artigo 142 do CTN, devendo o lançamento ser considerado nulo.

- No mérito, o lançamento não pode prosperar uma vez que em observância à legislação que rege a matéria e ao princípio da legalidade tributária, não há que se considerar, conforme pretendido pela fiscalização que o crédito de juros representa um evento de liquidação da aplicação financeira, a fim de justificar uma suposta apuração de ganho de capital tributável, por completa ausência de base legal para esse entendimento.

- A legislação também não autoriza a cobrança de imposto sobre a variação cambial de aplicação financeira mantida no exterior. Em razão das constantes oscilações inerentes ao livre mercado cambial, o ganho de capital somente pode ser apurado na data em que efetivamente ocorreu a liquidação ou o resgate e quando os recursos são efetivamente repatriados para o Brasil, sob pena de se estar submetendo à tributação ganho que efetivamente não foi realizado, ou seja, mera expectativa de ganho.

- Somente a lei pode instituir fato gerador de obrigação tributária, conforme claramente consta dos artigos 43, inciso II, parágrafo § 2º e 97 do Código Tributário Nacional.

- Não cabe à fiscalização criar fato gerador de IRPF diverso do que dispõem a Constituição e o CTN, sob pena de descaracterizar a hipótese de incidência do imposto de renda - que é exclusivamente o acréscimo patrimonial.

- Diversamente do entendimento adotado no presente lançamento não há que se exigir IRPF sobre eventual variação cambial ativa relativa ao crédito de juros, uma vez que o que se está exigindo, na realidade, é a variação cambial sobre rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o que está expressamente previsto como hipótese de não incidência do IRPF.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Rio de Janeiro II (RJ) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 13-32.915 (fls. 125 a 130), de 22/12/2010, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

NULIDADE. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. A lavratura de Auto de Infração que visa complementar um lançamento anterior, no qual a autoridade autuante constata erro, não só deve ser admitida como também considerada medida obrigatória em face do princípio da legalidade a que está adstrito o agente fiscal.

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. Eventual falha no enquadramento legal do Auto de Infração não acarreta, por si só, cerceamento de defesa do contribuinte. Se a acusação fiscal está claramente descrita e o contribuinte demonstrou pleno entendimento da infração, deve ser afastada a hipótese de nulidade por prejuízo ao contraditório.

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Eventual erro cometido pela fiscalização na apuração do crédito tributário que pode ser corrigido na fase impugnatória, sem prejuízo ao contribuinte, não enseja a decretação da nulidade do ato de lançamento.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento do crédito de rendimentos, se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário, independentemente de ter havido resgate ou não do valor aplicado.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. Está sujeito a apuração do ganho de capital, o acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial do saldo da aplicação financeira mantida em instituições financeiras no exterior oriundo de rendimentos auferidos no Brasil.

A decisão *a quo* considerou os pagamentos referente aos DARF de fls. 114 e 115, relativos aos períodos de apuração 30/11/2002 e 31/12/2002, nos montantes de R\$597,61 e R\$394,18, respectivamente, para exonerar o contribuinte do crédito tributário relativo a esses dois períodos de apuração (fl. 130 verso).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 25/01/2011 (vide documento de fl. 135), o contribuinte interpôs, em 24/02/2011, tempestivamente, o recurso de fls. 139 a 163, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fl. 87), no qual, após breve relato dos fatos, apresenta as razões de sua irrisignação, a seguir sintetizados.

1. Inicialmente, o contribuinte assim sintetiza os pontos principais de sua defesa (fls. 146 e 147):
- (i) *preliminarmente, impossibilidade de revisão do lançamento tendo por base erro na forma de apuração do crédito tributário, principalmente, quando a própria decisão recorrida reconhece que não se trata de qualquer das hipóteses de revisão do lançamento autorizadas pelo artigo 149, do Código Tributário Nacional; e*
 - (ii) *no mérito, a apuração do ganho de capital decorrente de aplicações financeiras em moeda estrangeira só deve ocorrer no momento da liquidação ou resgate de tal aplicação, nos termos do artigo 24, da Medida Provisória nº 2.158-35/200, não cabendo ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 8/2003 dispor de forma diversa, para fins de exigência de obrigações tributárias referentes ao IRPF não previstas na legislação que regulamenta a matéria, sobretudo quando importa em afronta não apenas à referida Medida Provisória como também ao Código Tributário Nacional e à Constituição Federal; e*
 - (iii) *obrigatoriedade de reconhecimento dos pagamentos realizados pelo Recorrente, para fins de amortização do crédito tributário apurado e já devidamente extinto, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.*
2. O contribuinte alega que a forma de apuração do ganho de capital adotada, considerando que há ganho a cada novo crédito de juros, levou a tributação de eventual variação cambial positiva que não necessariamente constituiria um ganho de capital, quando da liquidação ou resgate da aplicação financeira.
3. O contribuinte defende que o suposto acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial ativa constitui um ganho de capital fictício, que não decorre da aquisição definitiva de renda pela pessoa física, representando mera expectativa de receita que não configura fato gerador do imposto de renda.
4. Caso se entenda pela aplicabilidade do Ato Declaratório SRF nº 8, de 2003, requer que seja, ao menos, afastado o entendimento adotado pela fiscalização, que, na apuração desse suposto ganho, desconsiderou as perdas de capital apuradas em meses anteriores em virtude de variação cambial passiva.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 25/07/2011, veio numerado até à fl. 166 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Limites do litígio

Importante destacar que a matéria a ser apreciada por este Colegiado restringe-se aos valores lançados nos meses de janeiro a outubro de 2002, uma vez que a decisão *a quo* considerou os pagamentos efetuados pelo contribuinte para exonerar o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de novembro e dezembro de 2002(fl. 130 verso).

2 Revisão do lançamento

O recorrente alega que a revisão do lançamento tendo por base erro na forma de apuração do crédito tributário não está prevista em nenhuma das hipóteses do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN e, portanto, o presente Auto de Infração seria inválido.

Conforme relatado, trata-se de lançamento complementar a Auto de Infração anteriormente notificado ao contribuinte em virtude da autoridade lançadora ter se equivocado no preenchimento da planilha de cálculo, informando como base de cálculo o valor do imposto devido e, por conseguinte, apurando um crédito tributário menor.

Como se vê, não houve alteração do fato gerador ou do critério jurídico adotado, mas tão somente a correção de um erro material, em virtude de um lapso manifesto na apuração do imposto devido.

É certo que o art. 145 do CTN prevê que o “*lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I- impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*”

Contudo, o fato não estar expressamente consignado no art. 149 do CTN a revisão do lançamento por erro de fato ou lapso manifesto, como no caso que aqui se tem, não obsta a autoridade lançadora de formalizá-lo, até por uma questão de dever de ofício.

Como se sabe, a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes a seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento (art. 142 do CTN). Assim, verifica qualquer incorreção material no lançamento efetuado deve ela proceder a sua correção.

Ainda que o crédito tributário tivesse sido impugnado, o que não ocorreu, o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972, autoriza expressamente o

lançamento complementar, em situações mais amplas da que aqui se tem, como se observa pelo teor do referido dispositivo a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Destarte, rejeita-se a preliminar de ilegitimidade do lançamento.

3 Decadência

Cumpre salientar que a análise do mérito do lançamento em pauta encontra-se prejudicada por uma questão preliminar.

Muito embora a decadência não tenha sido argüida pelo sujeito passivo em seu recurso, tal fato não dispensa esta instância de julgamento administrativo de declará-la de ofício, em obediência ao princípio de estrita legalidade dos atos fiscais.

Com a devida vênia daqueles que pensam diferente, encontra pacificado neste Conselho o entendimento, ao qual me filio, de que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador), independentemente de haver ou não pagamento do tributo.

O referido dispositivo legal exclui do seu escopo expressamente apenas os casos em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, nessa hipótese, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I.

Entretanto, com o advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, devido a

inclusão do art. 62-A, *in verbis*: de 24/08/2001

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. ^[1] § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733 – SC, de 12/08/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

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

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

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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 atos impositivos 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.

Depreende-se, assim, que nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se que "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

Posteriormente, acolhendo os embargos de declaração oposto pela Fazenda Nacional no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR (2004/0109978-2), julgado em 09/02/2010, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º 1.1995, expirando-se em 1º 1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O relator, Ministro Mauro Campbell Marques, esclarece no voto condutor que:

Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

[...]

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Conclui-se, assim, que a aplicação do prazo decadencial previsto art. 150, §4º, do CTN passou a ter uma condição adicional, qual seja, a existência de pagamento antecipado de tributo. Inexistindo pagamento antecipado, desloca-se o prazo decadencial para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, inciso I), restando claro que, nos casos de fatos geradores ocorridos no dia 31 de dezembro de cada ano, o lançamento só poderá ser efetuado no ano seguinte.

Retornando-se ao caso em concreto, trata-se de lançamento complementar a Auto de Infração, no qual foi apurado omissão de ganho de capital, anteriormente notificado ao contribuinte em virtude da autoridade lançadora ter se equivocado no preenchimento da planilha de cálculo, informando como base de cálculo o valor do imposto devido e, por conseguinte, apurando um crédito tributário menor.

O IRPF decorrente do ganho de capital apurado pela pessoa física não integra a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, sendo tributado em separado quando do recebimento do rendimento (§§ 1º e 2º, art. 18, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990). Trata-se de tributação definitiva, cujo fato gerador ocorre na data da alienação, se esta for à vista, ou na data do recebimento das parcelas (art. 21 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988), se for a prazo, ou na data da liquidação ou resgate, conforme o caso (art. 24 da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001).

No caso dos autos, conforme consignado na tabela elaborada pela própria fiscalização (fl. 11), houve o pagamento anterior de tributo para todos os meses em discussão, ainda que a menor que o devido, aplicando-se, dessa forma, o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Considerando-se que o fato gerador mais recente ocorreu no mês de outubro de 2002, o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.10.2007 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 11/12/2007 (fl. 45), já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelo recorrente e ACOLHER a preliminar de decadência argüida de ofício para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em litígio.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga