



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

Processo n° 19515.001542/2003-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.928 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO FERNANDO DO CANTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999

DECADÊNCIA. TERMO A QUO.

Conforme entendimento sufragado pelo STJ, em julgamento submetido ao rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), inexistindo pagamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO DE IMÓVEL. TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE CAIXA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A circunstância fática (acréscimo patrimonial) que constitui o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de alienação a prazo de imóvel se revela em um momento concomitante ou posterior à celebração do “Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda”. O contrato regula uma situação jurídica que irá desencadear a incidência do tributo se e quando houver acréscimo patrimonial. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles. Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos de pessoa física o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no recebimento de cada uma das parcelas pactuadas.

PAF. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº 11).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência relativa à omissão de ganho de capital no ano-calendário de 1997. Votaram pelas conclusões os Conselheiros CARLOS CÉSAR QUADROS PIERRE e ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ e MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado).

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Carlos Alberto Mees Stringari, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF por meio da qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 177.186,77, incluídos multa de ofício no percentual de 75%, multa isolada e juros de mora.

A “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 501/503 evidencia que o crédito tributário foi constituído em razão da constatação, pela Autoridade lançadora, das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, ano-calendário de 1998.
- Acréscimo patrimonial a descoberto, ano-calendário de 1997.
- Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, ano-calendário de 1997.

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, ano-calendário de 1998.

- Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, ano-calendário de 1998 (aplicação de multa isolada).

Em 1ª instância administrativa o lançamento foi julgado procedente em parte. Entenderam os julgadores da instância de piso que a infração de “Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada” deveria ser cancelada, porquanto não obedecido o disposto no inciso II, do § 3º, do art. 42, da Lei nº 9.430/1996. Ademais, a multa isolada aplicada no percentual de 75% foi reduzida ao percentual de 50%, com base na retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/05/2013 (fl. 685), o Interessado interpôs, em 29/05/2013, o recurso de fls. 686/690. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- O procedimento refere-se aos anos-calendário de 1997 e 1998, com autuação levada a efeito em 2003. A defesa administrativa foi protocolada em 23/03/2003 e o julgamento em primeira instância administrativa ocorreu em 10/02/2011, ou seja, quase oito anos após a apresentação da defesa. A intimação dessa decisão demorou mais de dois anos, totalizando, assim, mais de dez anos de tramitação desse processo administrativo.

- Não se pode ignorar o disposto no art. 151, III, do CTN, por força do qual as reclamações e os recursos administrativos figuram como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa, não pode ele ser cobrado. Também não se sujeita à prescrição.

- Entretanto, essa regra tem ressalvas, sobretudo em casos como este, em que transcorreram mais de dez anos até a intimação da decisão de 1ª instância, pena de ser estabelecida a imprescritibilidade pelo simples fato de existir discussão administrativa.

- A prescrição intercorrente é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação administrativa. Ocorre quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo fica paralisado por incúria da Fazenda Pública. Isso foi o que ocorreu nesses autos, onde o processo ficou paralisado nos escaninhos da Administração por longos dez anos.

Ao final, requer que o recurso seja recebido e provido integralmente, mediante o acolhimento da preliminar suscitada, com o reconhecimento da prescrição intercorrente.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital.

A insurgência recursal se limita à alegação de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal. Observo, todavia, que esta matéria foi pacificada no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 11, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

As súmulas do CARF são de observância obrigatória por parte dos membros do Conselho, nos termos do que dispõe o *caput* do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF.

Nada obstante, a decadência do direito de o Fisco constituir seus créditos tributários é matéria apreciável de ofício, motivo pelo qual passo a analisá-la em relação às infrações referentes ao ano-calendário de 1997 (acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de ganho de capital na alienação de imóvel).

Já decidiu o STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC), 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.

Na espécie, o débito refere-se ao imposto de renda, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve recolhimento durante o ano-calendário de 1997, conforme comprova a declaração de ajuste anual acostada aos autos em fls. 215/216. Aplicável, portanto, em relação à infração de acréscimo patrimonial a descoberto, 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.

O lançamento poderia ser efetuado a partir de abril de 1998, prazo limite para entrega da declaração de ajuste anual relativa ao ano-calendário de 1997, o que significa dizer que o primeiro dia do exercício seguinte corresponde ao dia 01/01/1999. A folha de rosto do Auto de Infração, à fl. 500, revela que o mesmo foi lavrado em 16/04/2003 e a intimação do lançamento se deu em 23/04/2003 (aviso de recebimento à fl. 506). Considerando que o termo final do prazo decadencial ocorreu em 31/12/2003, descabe falar em decadência do direito do Fisco de constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1997, no que se refere à infração de acréscimo patrimonial a descoberto.

No concernente à infração de omissão de ganho de capital na alienação do imóvel, no entanto, algumas particularidades merecem ser apontadas e apreciadas, uma vez que o pagamento não se realizou em parcela única e abarcou mais de um ano-calendário. Ademais, a matéria relativa ao ganho de capital no caso de venda em parcelas ainda não se encontra pacificada neste Conselho, de modo que me sinto no dever de reabrir a discussão em relação a tema tão instigante.

Para uma melhor compreensão da matéria, faz-se necessário, por primeiro, estabelecer a distinção entre o negócio jurídico celebrado e o fato jurídico tributário. Para isso, me valho da lição de Marcos Vinicius Neder (Controvérsias Jurídico-Contábeis - Aproximações e Distanciamentos, Dialética, p. 335). São dele as palavras abaixo:

Em muitos casos, a norma jurídica tem como pressuposto de sua incidência, fato já juridicizado por outra norma jurídica. Um fato jurídico pode servir de suporte fático para a incidência de outra norma.

(...)

No Direito Tributário, o legislador identifica que certos atos ou negócios jurídicos privados denotam capacidade contributiva dos sujeitos a ele vinculados e captura nesse suporte fático um fato que autoriza a incidência tributária.

O que se busca evidenciar, com este ensinamento, é que a existência de um negócio jurídico privado se posiciona de forma subjacente ao fato jurídico tributário. Na alienação de bem imóvel o ganho de capital é o fato jurídico tributário e a situação subjacente é o negócio jurídico privado de compra e venda do imóvel.

Assim, a circunstância fática (acréscimo patrimonial) que constitui o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de alienação a prazo de imóvel se revela em um momento concomitante (parcela paga à vista) ou posterior (demais parcelas) à celebração do “Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda”. O contrato regula uma situação jurídica que irá desencadear a incidência do tributo se e quando houver acréscimo patrimonial.

Em outras palavras: o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação a prazo de imóvel não é a celebração do negócio jurídico, senão apenas o acréscimo patrimonial dele decorrente. Não fosse assim, qualquer alienação sofreria a incidência tributária, ainda que não houvesse acréscimo patrimonial. E isso não é verdade.

Registro, por oportuno, que o imposto sobre a renda da pessoa física é regido pelo regime de caixa. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles.

O regime de caixa é o que melhor se harmoniza ao conceito constitucional de renda, porquanto identifica, com maior precisão, o conceito de acréscimo patrimonial disponível. Isso porque implica exigir o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física, independentemente de quando tenha surgido o direito a eles. Só é tributado o que efetivamente ingressa para o patrimônio do contribuinte.

Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos de pessoa física o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no recebimento de cada uma das parcelas pactuadas. Bem por isso é que o art. 2º da Lei nº 7.713/1988 está descrito nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

A leitura do art. 2º da Lei nº 7.713/1988 evidencia que o imposto de renda da pessoa física, por opção do legislador, tem na percepção dos rendimentos ou dos ganhos de capital o próprio aspecto temporal da hipótese de incidência, o que significa dizer que, pelo

regime de caixa, não surge obrigação tributária sem que haja a efetiva disponibilidade dos rendimentos ou dos ganhos de capital.

Nas palavras de Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, Malheiros, 5ª edição, p. 84), “*A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)*”.

Assim, em caso de ganho de capital na venda parcelada de bem imóvel o fato gerador (fato imponible) se reputa ocorrido e, em consequência, nascida a obrigação tributária, com a efetiva percepção dos rendimentos ou ganhos, que ocorre no momento do recebimento de cada parcela, quando acontece a tributação, nos exatos termos do art. 21 do mesmo diploma legal (Lei nº 7.713/1988), assim descrito:

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

Esmiuçando mais o entendimento acima exposto: a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (fato imponible) e não depende da intenção dos agentes que celebraram o negócio jurídico subjacente que porventura ocasionou efeitos tributários. O fato gerador e, por consequência, a obrigação tributária, decorrem tão somente da subsunção de uma situação fática à descrição abstrata contida na lei.

O art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN, por sua vez, estabelece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, é o fato ou o conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação de pagar o tributo.

Transportando essa ordem de ideias para o caso concreto, bem se vê que a celebração do contrato de compra e venda não pode ser considerada o momento do fato gerador do imposto de renda no caso de ganho de capital na alienação a prazo de imóvel, haja vista que o contrato é uma situação necessária ao nascimento da obrigação tributária, porém não é suficiente, porquanto a mera contratação não gera qualquer acréscimo patrimonial. O que ocasiona o acréscimo patrimonial é o recebimento das parcelas pactuadas.

Pois bem. O “Termo de Verificação e Constatação” de fls. 486/494 evidencia que a Autoridade fiscal considerou, na apuração do ganho de capital, o valor da alienação de R\$ 135.000,00 expressos no “Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda” de fls. 200/202, assinado em 11/12/1996.

No mesmo “Termo de Verificação e Constatação” consta a informação de que “*o comprador do imóvel adiantou o valor de R\$ 5.000,00 naquela data, ficando o saldo restante - R\$ 130.000,00 - para ser liquidado na concretização do negócio, após aprovação do financiamento, que ocorreu em 19/03/97, conforme Instrumento Particular de Compra e Venda de Imóvel Residencial e de Mútuo com Pacto Adjeto de Hipoteca. Este valor foi recebido em duas parcelas, segundo anotações feitas no extrato bancário apresentado: R\$ 41.498,33 em 21/03/97 e R\$ 88.501,67 em 07/04/97. O imposto a ser recolhido em 1997 será calculado aplicando-se o percentual do ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor de cada parcela paga neste ano*”.

É pacífico que o ganho de capital na alienação de bens e direitos está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, uma vez que sua apuração é realizada pelo próprio contribuinte.

Embora o negócio jurídico tenha sido celebrado em dezembro de 1996, o pagamento das duas parcelas tributadas neste Auto de Infração foi avençado para março e abril de 1997, quando houve o recebimento. O Interessado não apurou e não recolheu o imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação do imóvel. Aplicável, portanto, conforme a orientação do STJ acima indicada, 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, vale dizer, até o último dia útil de abril (segunda parcela) e de maio (terceira parcela) de 1997. De conseguinte, o termo inicial para o Fisco proceder ao lançamento de ofício ocorreu no primeiro dia do ano de 1998, findando-se em 31/12/2002. A folha de rosto do Auto de Infração, à fl. 500, revela que o mesmo foi lavrado em 16/04/2003 e a intimação do lançamento se deu em 23/04/2003 (aviso de recebimento à fl. 506). Logo, ocorreu a decadência em relação à infração de omissão de ganho de capital na alienação de imóvel no que se refere às parcelas recebidas em 1997.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência relativa à infração de omissão de ganho de capital na alienação de imóvel no ano-calendário de 1997.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida