



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

Processo n° 10380.726484/2012-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.291 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria IRPF
Recorrente RONEI FARIAS DE PAIVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO. PAGAMENTO PARCELADO. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Nas alienações a prazo, o fato gerador do ganho de capital aperfeiçoa-se quando do efetivo recebimento de cada parcela do preço ajustado entre as partes, quando então nasce a obrigação tributária de pagamento do imposto sobre a renda, na proporção delas.

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de imóvel a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. CONCEITO DE ALIENAÇÃO. RESTRIÇÃO. DESCABIMENTO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. Por maioria, afastar a decadência, vencido o relator. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

RONEI FARIAS DE PAIVA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-69.260/2015, às fls. 118/136, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao ano calendário 2007, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/16, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 01/06/2012 (Folha de Rosto e-fl. 04), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente do seguinte fato gerador:

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL. A ação fiscal de que trata o presente Auto de Infração foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310100/2011/00216-9, que teve por objetivo averiguar a existência de infrações à legislação tributária, especificamente no que concerne à falta de recolhimento, no ano calendário 2007, do imposto incidente sobre ganhos de capital, referente à alienação de uma casa na Av. Rogaciano Leite, 370, Fortaleza/CE (Matrícula nº 57.906 - Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Zona de Imóveis).

Da análise da documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a Autoridade Fiscal verificou que o imóvel supramencionado foi alienado pelo contribuinte em 01/10/2004 para a empresa GERARDO BASTOS PNEUS E PEÇAS Ltda., pelo valor de R\$3.000.000,00, cujo recebimento se deu em 30 parcelas.

Com base nos cheques apresentados pelo contribuinte, verificou-se que os valores recebidos em 2007 foram os seguintes:

DATA	VALOR	Nº DO CHEQUE
03/01/2007	R\$ 110.251,40	6388
01/02/2007	R\$ 110.802,66	6533
02/03/2007	R\$ 111.101,83	6675
03/04/2007	R\$ 111;479,58	6852
03/05/2007	R\$ 111.524,17	7040

Dessa forma, procedeu-se ao cálculo do ganho de capital (fls. 13 a 16) por meio do Programa do Ganho de Capital do ano de 2004, a partir dos seguintes dados, apresentados pelo contribuinte:

Data de aquisição: 01/05/1987

Custo de Aquisição: R\$327.331,27

Data da alienação: 01/01/2004

Valor de Alienação: R\$3.000.000,00

Com base nas informações acima, foi apurado um ganho de capital (Resultado 1) no valor de R\$2.672.668,73, o qual, após a aplicação dos percentuais de redução previstos em lei, passou a ser de R\$2.422.333,33 (Resultado 2), o que representa 80,74% do valor da venda, de modo que este foi o percentual utilizado no controle do diferimento da tributação e aplicado às cinco parcelas recebidas em 2007, resultando no imposto lançado (R\$67.235,36).

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 143/167, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após extenso relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, preliminarmente, alega que, sendo a incidência do IRPF sobre os ganhos de capital de forma exclusiva e não dependente de ajustes anuais, aplica-se a regra contida no §4º do art. 150 do CTN para contagem de prazo decadencial. Sendo os ganhos de capital auferidos de janeiro a maio de 2007, sendo referidos ganhos não sujeitos a confirmação e ajustes em Declaração ao final do Exercício, havendo tributação exclusiva e, ainda, tendo recebido o referido auto de infração somente em 01 de junho de 2012, de pronto já estaria este prejudicado pela decadência;

Explicita que, tendo em vista se tratar de um saldo de imposto remanescente, de tributação exclusiva, declarado pelo contribuinte e em que houve parcial recolhimento, não havia como não se aplicar a regra decadencial prevista no § 4º do Art. 150 do CTN, uma vez que o tributo em análise se trata de um imposto sujeito a homologação;

Ressalta a impossibilidade de aplicação da regra decadencial prevista no inciso I do art, 173 do CTN, que foi utilizado como fundamento ao AI ora recorrido, haja vista este dispositivo ser aplicável, conforme jurisprudência pacífica do STJ, apenas em casos de tributos sujeitos a lançamento de ofício, bem como sujeitos a lançamentos por homologação desde que realizado na sua forma atípica, assim entendido quando não apresentada declaração nem efetuado pagamento antecipado, o que não foi o caso em comento.

Desta forma, em observância ao § 4º do CTN, deflagra-se o *dies a quo* do lustro decadencial na data da ocorrência do fato gerador, de maneira que o último dia para o lançamento do saldo remanescente referente a maio de 2007 se encerraria aos 31 de maio de 2012, e a cientificação do contribuinte se deu somente em junho de 2012, estando, portanto, já caduca qualquer pretensão do Fisco de lançar este saldo de tributo.

Afirma que, independente de tratar-se de saldo remanescente, deve-se observar a natureza do lançamento do IRPF sobre os ganhos de capital. Enquanto que o IRPF tem a sua consolidação ao final do exercício com os devidos ajustes, o IRPF sobre ganhos de capital tem incidência exclusiva na fonte, cuja apuração não se desloca para o final do ano calendário, ocorrendo seu fato gerador no mês de sua apuração;

No mérito, caso se considere que não se trata de um saldo remanescente do Imposto ou de incidência exclusiva na fonte com fato gerador no mês de sua ocorrência, tal

Processo nº 10380.726484/2012-99
Acórdão n.º **2401-005.291**

S2-C4T1
Fl. 176

cobrança deve ser tratada como uma cobrança autônoma de IRPF sobre ganhos de capital no exercício de 2007. Portanto se os rendimentos foram tratados como recebidos no exercício de 2007, deve ser aplicada a legislação vigente no período.

No caso, foram lançados valores referentes a janeiro a maio de 2007, como ganhos de capital calculados na forma de uma seqüência da operação realizada em 2004, devendo ser aplicada a legislação vigente a época, disposta no inciso I do § 1º. art. 40 da Lei 11.196/2005.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar o cancelamento do Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DECADÊNCIA

O contribuinte alega que, sendo a incidência do IRPF sobre os ganhos de capital de forma exclusiva e não dependente de ajustes anuais, aplica-se a regra contida no §4º do art. 150 do CTN para contagem de prazo decadencial. Sendo os ganhos de capital auferidos de janeiro a maio de 2007, sendo referidos ganhos não sujeitos a confirmação e ajustes em Declaração ao final do Exercício, havendo tributação exclusiva e, ainda, tendo recebido o referido auto de infração somente em 01 de junho de 2012, de pronto já estaria este prejudicado pela decadência;

Explicita que, tendo em vista se tratar de um saldo de imposto remanescente, de tributação exclusiva, declarado pelo contribuinte e em que houve parcial recolhimento, não havia como não se aplicar a regra decadencial prevista no § 4º do Art. 150 do CTN, uma vez que o tributo em análise se trata de um imposto sujeito a homologação;

Ressalta a impossibilidade de aplicação da regra decadencial prevista no inciso I do art, 173 do CTN, que foi utilizado como fundamento ao AI ora recorrido, haja vista este dispositivo ser aplicável, conforme jurisprudência pacífica do STJ, apenas em casos de tributos sujeitos a lançamento de ofício, bem como sujeitos a lançamentos por homologação desde que realizado na sua forma atípica, assim entendido quando não apresentada declaração nem efetuado pagamento antecipado, o que não foi o caso em comento.

Desta forma, em observância ao § 4º do CTN, deflagra-se o *dies a quo* do lustro decadencial na data da ocorrência do fato gerador, de maneira que o último dia para o lançamento do saldo remanescente referente a maio de 2007 se encerraria aos 31 de maio de 2012, e a cientificação do contribuinte se deu somente em junho de 2012, estando, portanto, já caduca qualquer pretensão do Fisco de lançar este saldo de tributo.

Afirma que, independente de tratar-se de saldo remanescente, deve-se observar a natureza do lançamento do IRPF sobre os ganhos de capital. Enquanto que o IRPF tem a sua consolidação ao final do exercício com os devidos ajustes, o IRPF sobre ganhos de capital tem incidência exclusiva na fonte, cuja apuração não se desloca para o final do ano calendário, ocorrendo seu fato gerador no mês de sua apuração;

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

MOMENTO DO FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO A PRAZO

As regras decadenciais expressas no CTN (Art. 150 e Art. 173) definem como momento de cálculo do prazo decadencial a ocorrência do fato gerador e quando o lançamento poderia ter sido efetuado:

CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

...

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Cabe ressaltar, também, que no caso de ganho de capital em vendas a prazo o fato gerador ocorre no momento da alienação e não no pagamento das parcelas, por expressa determinação legal.

Lei 8.981/1995:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

Essa é a inteligência de disposição contida em norma regulamentar da Receita Federal.

Instrução Normativa 084/2001:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

A Instrução Normativa acima difere, de forma correta, ocorrência do fato gerador (apuração) com pagamento do tributo.

Portanto, como a alienação, que difere do recolhimento do tributo, ocorre com a formalização do negócio jurídico, no caso em questão o fato gerador do tributo ocorreu com a pactuação da venda e não com o pagamento das parcelas.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 01/06/2012, com a devida ciência do contribuinte, a exigência fiscal resta fulminada pela decadência, relativamente ao fato gerador ocorrido em 01/01/2004, data da alienação, ou seja, data de início

da contagem do prazo decadencial, estando decaído o crédito, seja pela aplicação do art. 150, seja pela aplicação do art. 173.

Caso a maioria do Colegiado entenda que deve a contagem para fins de decadência deva obedecer o critério de recebimento do pagamento, ao meu ver, melhor sorte não resta ao fisco, senão vejamos:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO/PAGAMENTO ANTECIPADO

O Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses dois artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para o imposto de renda da pessoa física, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

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. Ao fim, 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 de renda 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 sujeitos 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 imputar 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.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento 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 a 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 da 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 inicialmente 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 a tese 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 nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 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 543C, 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 a 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.

In casu, a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **pois ao observar a Declaração de Ajuste Anual relativamente ao ano-calendário 2007, e-fls. 17/26, consta a informação de Imposto de renda Retido na Fonte, ou seja, modalidade de antecipação de pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Isto porque, independentemente do regime de tributação, seja ela ganho de capital, carnê-leão, irrf, ajuste, tudo diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, independentemente da modalidade, trata-se de pagamento referente ao IRPF, devendo ser considerada como antecipação de pagamento para efeitos da contagem do prazo decadencial.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 01/06/2012, com a devida ciência do contribuinte, a exigência fiscal resta fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 03/01/2007 a 03/05/2007, ou seja, período do fato gerador, o qual encontra-se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Feitas essas considerações, reconhecida/admitida a decadência total da exigência fiscal, uma vez vencido em nosso entendimento, passamos a contemplar as demais questões de mérito.

MÉRITO

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Aduz o contribuinte no mérito, caso se considere que não se trata de um saldo remanescente do Imposto ou de incidência exclusiva na fonte com fato gerador no mês de sua ocorrência, tal cobrança deve ser tratada como uma cobrança autônoma de IRPF sobre ganhos de capital no exercício de 2007. Portanto se os rendimentos foram tratados como recebidos no exercício de 2007, deve ser aplicada a legislação vigente no período.

No caso, foram lançados valores referentes a janeiro a maio de 2007, como ganhos de capital calculados na forma de uma seqüência da operação realizada em 2004, devendo ser aplicada a legislação vigente a época, disposta no inciso I do § 1º. art. 40 da Lei 11.196/2005.

No que diz respeito à tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, inicialmente cabe transcrever o disposto no art. 3º, §2º, Lei nº 7.713/88, e no art. 21 da Lei nº 8.981/de 1995:

Lei nº 7.713/88 Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

Lei nº 8.981/de 1995 Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Como se depreende da legislação supracitada, o ganho obtido em decorrência da alienação de bens, seja qual for sua natureza, é considerado ganho de capital, devendo integrar o rendimento bruto.

A Instrução Normativa SRF nº 84/2001 (art. 2º) define o ganho de capital como a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. Dispõe, ainda, que tal custo deve ser o valor, em reais, pelo qual se adquiriu os bens e direitos.

No caso em tela, e conforme já mencionado, verifica-se que a alienação do imóvel que ensejou o ganho de capital foi em outubro de 2004, mas o pagamento deu-se parcelas.

A legislação tributária, como visto, expressamente determina que, nos caso de alienações a prazo, **o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista** e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, aplicando-se a relação percentual do ganho de capital sobre cada parcela recebida (arts. 2º e 21 da Lei nº 7.713/1988, 140 do Decreto nº 3.000/1999 e 31 da Instrução Normativa nº 84/2001, anteriormente transcritos).

Observa-se que a legislação fixou de forma clara o momento em que é apurado o valor do ganho de capital, não correspondendo essa data, necessariamente, à data em que o valor do imposto passa a ser devido pelo contribuinte. Portanto, na hipótese de alienação de um bem na qual o recebimento do valor da venda ocorra somente em data posterior, apurase o valor do eventual ganho de capital na data da alienação, devendo, entretanto, ser efetuado o pagamento do correspondente imposto somente após a data em que o valor da venda seja efetivamente recebido pelo alienante do bem (segundo o art. 31 da IN SRF nº 84/2001, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento de cada parcela do valor da venda).

Não obstante, o contribuinte alega em sua impugnação que, em relação ao ganho de capital correspondente às parcelas recebidas em 2007, além dos fatores de redução previstos na Lei n. 7.713/1988, deveria ser aplicado também o comando contido no inciso I do § 1º do art. 40 da Lei nº 11.196/2005, o qual, nos termos do seu § 2º, teria aplicação retroativa a 1º de janeiro de 1996, desde que o imóvel tenha sido adquirido até 31 de dezembro de 1995.

Neste ponto cumpre esclarecer que o recorrente não questiona os demais dados utilizados pela Fiscalização na apuração do imposto (data/custo de aquisição e valor da alienação). Por outro lado, apresenta cálculo que difere daquele realizado no Auto de Infração impugnado, especialmente no que diz respeito à data da alienação e aos fatores de redução utilizados.

Primeiramente, cumpre ressaltar que o contribuinte considera como data de alienação, em seus cálculos, 01/01/2007, e utiliza o programa de apuração de ganho de capital referente a 2007.

Contudo, não resta qualquer dúvida de que a alienação efetivamente ocorreu em outubro de 2004.

Da mesma forma, a legislação não deixa dúvidas ao determinar que o ganho de capital relativa a alienações a prazo deve ser apurado como se a venda fosse à vista.

Ou seja, a apuração deve ser feita na data da alienação, que, no caso em apreço, ocorreu em outubro de 2004.

Cumprе ressaltar que, além de considerar em seus cálculos a data de alienação incorreta, o contribuinte considera, como valor da alienação, tão somente a soma das parcelas recebidas em 2007. Por outro lado, utiliza o valor total do custo de aquisição do imóvel, o que claramente distorce o ganho de capital auferido, com uma diminuição significativa – e, ressalte-se, equivocada – do valor efetivamente obtido com a venda e, conseqüentemente, do ganho de capital.

Em relação à aplicação do fator de redução previsto no inciso I do § 1º do art. 40 da Lei nº 11.196/2005, também não assiste razão ao contribuinte.

Mais uma vez, é preciso ressaltar que, nas alienações a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista, considerando a data da alienação. No caso em tela, não restam dúvidas de que a alienação ocorreu em outubro de 2004. Dessa forma, o ganho de capital deve ser apurado como se o valor da venda tivesse sido recebido em outubro de 2004.

É importante, aqui, esclarecer que, **embora a tributação seja diferida no caso de alienação a prazo, tal diferimento não se aplica à apuração do ganho**. Assim, o ganho de capital, no caso em apreço, deveria ter sido apurado em 2004, com base na legislação então vigente, e utilizando-se o programa de apuração específico daquele ano-calendário.

Tendo em vista que a legislação suscitada pelo contribuinte não vigorava no ano-calendário de 2004, não há autorização para que o fator de redução nela previsto seja aplicado na apuração do ganho de capital objeto desta impugnação.

Em relação à alegação do contribuinte, de que o §2º do artigo 40 da Lei nº 11.196/2005 “expressamente determina a incidência retroativa mais benéfica a partir 1º de janeiro de 1996, desde que o imóvel tenha sido adquirido até 31 de dezembro de 1995”, também não assiste razão ao contribuinte.

Nesse ponto, cumprе esclarecer que o referido dispositivo, embora faça referência a aquisições anteriores a 31 de dezembro de 1995, estabelece fatores de redução que somente se aplicam a alienações posteriores à data em que tais dispositivos passaram a produzir efeitos, nos termos do art. 132 da mesma Lei.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE: CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto quanto à "extinção" do crédito tributário lançado de ofício pela ocorrência da decadência.

Trata-se de ganho de capital auferido nas alienações a prazo, cujo preço foi recebido parceladamente (fls. 02/16). A respeito da matéria dispõe a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

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

Art. 3º (...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º 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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

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.

Do mesmo modo, o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, trata do ganho de capital percebido por pessoa física, o qual reproduzo abaixo na redação à época dos fatos:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

O ganho de capital pressupõe não só a alienação, como também o resultado positivo do negócio jurídico, correspondente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de uma nova riqueza que representa acréscimo patrimonial para o beneficiário, necessário para a tributação da renda.

Em nosso ordenamento jurídico, a aquisição da disponibilidade de nova riqueza ocorre com o ingresso do bem ou direito no patrimônio do contribuinte, mesmo que não se trate de moeda em si, quando se verifica a disponibilidade financeira ou circulação de numerário. Essa concepção de tributação de renda, advinda do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se indistintamente às pessoas físicas e jurídicas.

Adiciono que a tributação da renda das pessoas físicas observa no Brasil, via de regra, o regime de caixa, embora não necessariamente deve ser submetida a este. Não havendo estipulação em contrário na legislação ordinária, é plenamente admissível a incidência tributária na hipótese de patrimônio economicamente acrescido pela aquisição patrimonial de um bem ou direito, ainda que não convertido em moeda, como no caso da incorporação de ações.

Voltando os olhos para os autos, especificamente quanto à tributação da renda auferida pela pessoa física na alienação de bem imóvel em que o preço é recebido em parcelas, a legislação fiscal antes copiada não reputa o surgimento da obrigação tributária, pela ocorrência do fato gerador, desde a própria alienação, em virtude do acerto do preço pelas partes, mas sim legitimou, como marco temporal da obrigação tributária, o efetivo recebimento de cada parcela pelo alienante.

Antes do recebimento de cada parcela relativa à alienação realizada, não resta configurado o acréscimo patrimonial, dada a falta da aquisição de disponibilidade de renda. Aperfeiçoa-se a obrigação tributária, e com ela o surge a relação jurídico-tributária que tem por objeto o pagamento do imposto de renda, no momento da disponibilidade da renda refletida no recebimento das parcelas.

Por força da legislação, a data da alienação é utilizada para fins de apuração do ganho de capital, como se o negócio fosse à vista (art. 140 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Tal determinação não acarreta incompatibilidade com o raciocínio anterior, porquanto inexistente óbice ao legislador

para dissociar o momento em que se aperfeiçoa a obrigação tributária daquele estipulado para a quantificação dessa mesma obrigação tributária.

Com efeito, define-se a apuração do acréscimo patrimonial ocorrido no momento da alienação, à luz da legislação tributária vigente nessa ocasião, com previsão, contudo, do nascimento da obrigação tributária à medida que recebidas as parcelas do preço ajustado entre os particulares, na proporção delas.

Dessa forma, levando em consideração que as parcelas que deram origem ao ganho de capital foram recebidas pelo contribuinte no ano de 2007, não há que se cogitar de contagem do prazo decadencial a partir da data da alienação do imóvel.

Por sua vez, a regra geral da decadência no âmbito tributário está prevista no inciso I do art. 173 do CTN, que determina o termo inicial da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

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;

(...)

Entretanto, no caso dos tributos submetidos ao "regime de homologação", como ora se cuida, deve-se atentar para o que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A incidência da regra específica de contagem quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN configura não só homologação tácita, mas também decadência do direito de lançar de ofício o crédito tributário relativo a diferenças devidas. Em qualquer hipótese, contudo, pressupõe não só a previsão abstrata em lei do pagamento antecipado da exação, como também tenha efetivamente havido a antecipação pelo sujeito passivo. De outro modo, conta-se o prazo decadencial na forma do art. 173 do CTN.

Nesse sentido, conforme já realçado linhas acima no voto do I. Relator, o decidido no Recurso Especial (REsp) nº 973.733/SC, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, na sessão de 12/08/2009.

É de se observar ainda que a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento, nos lançamentos "por homologação", demanda do sujeito passivo a realização prévia de uma série de procedimentos a partir da confrontação entre o fato jurídico e a regra-matriz de incidência tributária.

À vista desses fundamentos, a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, mais severa do ponto de vista do credor, implica a existência de pagamento antecipado que mantenha conexão com os fatos geradores, o qual tem o efeito potencial de provocar a verificação da sua correção pela Administração Tributária.

Caso contrário, ao admitir como pagamento antecipado, para fins de contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150 do CTN, o recolhimento de tributo que não tenha relação com o fato gerador objeto do lançamento tributário, acolhe-se uma interpretação que extrapola a finalidade do dispositivo de lei, que visa regular a perda do direito, devido à inércia administrativa, de o Fisco promover o eventual lançamento de ofício vinculado à obrigação tributária que deu ensejo à antecipação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo até a data de vencimento do tributo.

O imposto de renda sobre o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva e em separado, com prazo de pagamento próprio até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

Nada obstante, a notícia é que os recolhimentos efetuados no ano-calendário de 2007, na forma de retenção na fonte, referem-se a rendimentos sujeitos ao ajuste anual e, portanto, não mantêm conexão com fato gerador do ganho de capital.

Em verdade, no caso em apreço, o contribuinte não recolheu qualquer valor de imposto de renda sobre o ganho de capital relativo ao imóvel alienado, o que afasta a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, incidindo o inciso I do art. 173 do CTN.

O crédito tributário lançado diz respeito a parcelas do preço recebidas nos meses de janeiro a maio/2007. Logo, o lançamento tributário poderia ser realizado a partir de 01/01/2008, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que permitida a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, com termo final em 31/12/2012 (art. 173, inciso I, CTN).

Assim, uma vez que o contribuinte foi cientificado da autuação em 01/06/2012, não há que se falar em perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário que aqui se discute (fls. 92).

Corroborando o entendimento da decisão de piso, rejeita-se, portanto, a preliminar de decadência.

É como voto

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess