



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.001979/98-35
Recurso nº : RD/104-1.062
Matéria : IRPF – Exs.: 1993 e 1994
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : REINALDO DE ALMEIDA ABREU
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/01-03.596

IRPF – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Recurso conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Iacy Nogueira Martins Moraes (Relatora), Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão e Verinaldo Henrique da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 MAR 2002

Processo nº : 10680.001979/98-35
Acórdão nº : CSRF/01-03.596

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR (suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'L. M. Junqueira Franco', is located on the right side of the page.

Recurso nº : RD/104-1.062

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessado : REINALDO DE ALMEIDA ABREU

RELATÓRIO

Tratam os autos de lançamento de ofício em decorrência de omissão de ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores no período de junho de 1992 a dezembro de 1993, cuja ciência do sujeito passivo ocorreu em 26/03/1998.

Inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-17.470, de 11 de maio de 2000, fls. 243 a 257, prolatada pela Egrégia Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que considerou decadente o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de junho de 1992 a fevereiro de 1993, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, com fulcro no inciso II do art. 32, do Anexo II da Portaria MF nº 55, de 1998, o Recurso Especial de fls. 86/88, devidamente admitido pela Presidente da Câmara recorrida, conforme Despacho nº 104-0.141, de 04/10/2000, às fls. 309/316.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"DECADÊNCIA – GANHOS DE RENDA VARIÁVEL OBTIDOS NO MERCADO DE AÇÕES EM BOLSA DE VALORES – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos obtidos nos mercados de ações em bolsa de valores estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada no mês da ocorrência do fato gerador e o recolhimento do imposto no mês subsequente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da

regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.”

A recorrente aduz que o decidido diverge do entendimento manifestado por este Colegiado mediante diversos acórdãos, quanto à interpretação do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, quanto ao início do prazo decadencial do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário na hipótese dos autos – tributação dos ganhos líquidos obtidos nos mercados de ações de bolsa de valores/ lançamento de ofício - tendo sido adotado como paradigma pelo presidente da Câmara recorrida o Acórdão CSRF nºs 01-01.994, de 08/07/1994,

O Acórdão paradigma está assim ementado:

“IRF – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA: No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento ex-offício. Nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação o termo inicial da decadência é um dos previstos pela regra geral do art. 173 do Código Tributário Nacional. Dado provimento ao recurso especial de divergência.”

Do cotejamento das ementas já se confirma a divergência argüida, como bem constatado pela Presidente da Câmara recorrida, no já anunciado Despacho nº 104-0.141, de 2000.

Adite-se que, o paradigma referido, firmou entendimento de que o lançamento por homologação pressupõe o pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo, previamente a qualquer procedimento de ofício, sem o que não há que se falar em homologação tácita, deslocando-se o prazo decadencial do § 4º do art. 150 para o previsto no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional. Já o Acórdão recorrido manifesta o entendimento de que a regra de incidência do tributo é que

define a sistemática do lançamento, assim um vez tipificado o lançamento por homologação, apenas a ocorrência das hipóteses previstas no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, teriam o condão de modificar o início do prazo decadencial.

A recorrente alega, em síntese, que:

- a decisão recorrida contraria a jurisprudência administrativa firmada na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais e em outras Câmaras deste Colegiado;
- conquanto a regra teórica de incidência de cada tributo seja relevante para definir a sistemática de seu lançamento, a submissão do fato à específica disciplina do § 4º do art. 150 do CTN exige pelos próprios termos expressos deste dispositivo, que tenha havido pagamento da exação por parte do contribuinte, não se podendo afirmar o cabimento desta hipótese apenas e exclusivamente em consideração àquela teórica análise da regra de incidência;
- na hipótese dos autos – lançamento de ofício – o prazo decadencial aplicável é o previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e
- no concernente, especificamente, aos fatos geradores ocorridos no mês de fevereiro de 1993, ainda que se considere aplicável o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, estes não estariam alcançados pela decadência, quando do lançamento, haja vista que o prazo para o recolhimento do tributo era o último dia do mês seguinte ao de ocorrência do fato gerador, estando a fiscalização impedida de agir anteriormente a este prazo, portanto a decadência viria a ocorrer apenas em 31/03/1998, posteriormente à ciência do lançamento – 26/03/1998.

Cientificado, o interessado, do Acórdão e Recurso Especial em tela, apresentou contra-razões (fls. 320/327), reiterando sua anterior argumentação quanto à ocorrência da decadência quando da constituição do crédito tributário, à luz do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, apresentando como reforço de sua tese lições doutrinárias.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'F' followed by a vertical line and a diagonal stroke.

VOTO VENCIDO

Conselheira IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora:

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, tratam os autos de lançamento de ofício, relativo a omissão de rendimentos obtidos no mercado de renda variável, em operações realizadas em bolsa de valores no período de 06/1992 a 31/12/1993, cuja ciência do auto de infração ocorreu em 26/03/1998, sendo que a matéria trazida à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão da determinação do termo inicial do prazo decadencial, à luz das disposições contidas nos arts. 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional..

A modalidade de lançamento do imposto de renda, se por declaração, homologação ou até mesmo "misto", vem sendo há muito objeto de manifestações administrativas, doutrinarias e judiciais, sem que se tenha logrado chegar a um consenso.

Embora tratar-se o presente de rendimento sujeito a tributação exclusiva, que a legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e, não sujeito ao Ajuste Anual, nem o imposto correspondente ser passível de compensação na declaração de rendimentos, portanto, s.m.j., típica hipótese de lançamento por homologação, nestes autos estamos diante de lançamento de ofício, decorrente da constatação pela autoridade tributária, em procedimento de ofício, da omissão do sujeito passivo, não só quanto à realização do pagamento do tributo devido, bem assim, relativamente à obrigação de informar os rendimentos percebidos na declaração de rendimentos e, ainda, quanto a obrigação de apresentar o Demonstrativo de apuração, denominado Renda Variável.

Para o deslinde da questão cumpre trazer a lume as disposições do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que disciplinaram a matéria – lançamento por homologação e lançamento de ofício - Arts 149, 150 e 173, *in verbis*:

“Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;
(...);

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
(...).”(grifei).

“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.
(...).

§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”(grifei).



Da leitura do comando legal transcrito, art. 150 do CTN, embora muitos defendam a tese de que a "atividade", alí referida, estaria dissociada do pagamento do tributo, tenho outro entendimento, ou seja, de que o termo empregado se refere àquela atividade imposta ao sujeito passivo pelo comando legal em tela – apurar o *quantum* devido e efetuar o respectivo pagamento sem a interferência da autoridade administrativa.

Assim, procedendo o sujeito passivo da obrigação tributária em conformidade com esse mandamento legal, a autoridade administrativa dispõe do prazo determinado no parágrafo quarto desse dispositivo para homologá-la, sob pena de extinção do direito de constituição do crédito tributário. Prazo este reduzido em relação à regra geral prevista no art. 173 do CTN, por essa razão só albergando os contribuintes que espontaneamente cumprem as suas obrigações tributárias.

Abstendo-se o sujeito passivo de realizar a apuração do tributo devido, a declarar a ocorrência da operação realizada, mediante a apresentação do Demonstrativo – Renda Variável, parte integrante da Declaração de Ajuste Anual a ser apresentada no ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, bem assim do pagamento do tributo devido, ou seja ao optar pela inércia, aguardando a atuação da autoridade administrativa, esta nada tem a homologar e, uma vez constatada pela administração tributária o não oferecimento à tributação dos rendimentos tributáveis percebidos, sujeita-se o contribuinte as regras inerentes ao lançamento de ofício, conforme determinação contida no inciso V do art 149 supra-transcrito.

Na hipótese acima referida, claro está, que o prazo de decadência para a realização do lançamento desloca-se, então, para o estabelecido no art. 173 do CTN, regra geral aplicável aos lançamentos de ofício.

Saliento que o entendimento supra manifestado está conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ da Primeira e da Segunda Turma, nas sessões de 04 de junho de 1998, 18 de maio de 1999 e de 15 maio de 2001,

tendo como relatores, respectivamente, os Ministros Ari Pargendler, Humberto Gomes de Barros e Eliana Calmon, cujas ementas transcrevo:

Recurso Especial nº 169.246/SP

Ementa:

"TRIBUTÁRIO.DECADÊNCIA.TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional."

Recurso Especial nº 172.997/SP

Ementa

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Recurso especial conhecido e improvido."

Recurso Especial nº 183603/SP

Ementa:

"TRIBUTÁRIO-DECADÊNCIA.-LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).

- 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

2. *Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art.173,I do CTN.*
(...)"

Do manifestado, temos que, na hipótese dos autos, o prazo decadencial deverá observar as disposições do inciso I do art. 173 do Código Tributário, segundo o qual *"o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*.

Assim, considerando que o lançamento foi perfeccionado em 26/03/1998 e, que tratam os autos de rendimentos sujeitos à tributação definitiva, à alíquota específica, não sujeitos ao ajuste anual, cujo vencimento do prazo de recolhimento, à luz do art. 52, § 2º da Lei nº 8.383, de 30/12/1991, antes das alterações introduzidas pela Lei nº 8.850, de janeiro de 1994, era o mês de março do ano seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, na hipótese dos autos, é o primeiro dia do segundo ano subsequente ao da percepção dos rendimentos. Logo, os fatos geradores em questão não estavam alcançados pela decadência quando da autuação.

Voto, portanto, por Dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo os autos retornarem à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes para apreciação do mérito relativo ao período de junho de 1992 a fevereiro de 1993.

Sala das Sessões - DF, em


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS

VOTO VENCEDOR

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator Designado:

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 32 do Regimento Interno dessa Câmara, tendo sido interposto por parte legítima e preenchidos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

A matéria objeto do acórdão guerreado refere-se ao prazo decadencial do direito do fisco de constituir crédito tributário em caso omissão de ganho de capital. Sobre a modalidade do lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Física, muito se tem debatido nesta Corte. No caso em espécie, no entanto, como mencionado pela Ilustre Relatora, não há dúvida tratar-se de caso típico de lançamento por homologação, haja vista que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, não estando sujeito ao Ajuste Anual.

A irresignação, aliás, não atine à modalidade de lançamento, mas apenas à forma de contagem do prazo decadencial, se estaria sujeita aos termos do artigo 150, §4º, do CTN ou ao 173 do mesmo Código, já que o tributo devido não foi recolhido.

Aplica-se a regra especial de decadência insculpida no §4º, do art. 150, do CTN. Este é o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado esposado em seu livro *Curso de Direito Administrativo*, 13ª edição, Editora Malheiros, pág. 124:

"Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150)."



O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CNT, art. 150, §1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente não fixam prazos para homologação. **Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, §4º).**" (grifou-se)

No mesmo sentido Ives Gandra da Silva Martins, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Editora Saraiva, pág. 414:

"Isto posto, posso passar ao exame objetivo do art. 173.

O referido dispositivo prevê três hipóteses distintas. Em relação à primeira, oriunda da antiga legislação do imposto de renda, poucas dúvidas existem, ***em face da compreensão de que a "constituição" a que a norma se refere é aquela possível a partir de um lançamento ex officio ou por declaração, pois, no lançamento por homologação, a matéria regulada pelo art. 150, caput, e §§1º e 4º prevê uma extinção ficta da obrigação pelo pagamento antecipado, homologado por decurso de prazo de cinco anos apenas***". (grifou-se)

Sendo irrelevante a declaração para fins de exigência fiscal, não há que se aplicar a regra do artigo 173, § único, do CTN para o cálculo da decadência, mas a do art. 150, §4º, deste mesmo codex, consoante razões de voto do Conselheiro José Antônio Minatel, no Acórdão nº 108-04.974:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: ***se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada***



pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento." (grifou-se)

Desta forma, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a forma de contagem da decadência para os casos de lançamento por homologação, o artigo 173 o faz para os demais procedimentos, consoante lição de Ruy Barbosa Nogueira, *in Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, fls. 326/327:

"Por essas disposições se vê claramente que sendo o lançamento um procedimento privativo da administração (art. 142), o tempo ou prazo fatal de cinco anos para que ele seja realizado e concluído (salvo dolo, fraude ou simulação na relação fática) é imputável à Fazenda porque ela é a titular indisponível ou sujeito ativo desse direito e passivo dessa obrigação de lançar. A participação ou colaboração do contribuinte ou obrigado no procedimento de lançamento é somente quanto à matéria de fato. Assim, por exemplo, o art. 147 esclarece que o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro que "presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato". (...) Logo, é incontestável que, se a Fazenda, no prazo fatal de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, não efetiva a homologação, esse seu direito de lançar se extingue por caducidade. Para os outros casos de lançamentos, direto ou misto, sob o título demais modalidades de extinção, estabeleceu no art. 173 (...)"

Durante a elaboração do CTN a regra era o lançamento por declaração prevalecendo, para fins de decadência, o disposto do artigo 173. No entanto, hoje a regra é a exceção prevista naquele codex, ou seja, o lançamento por homologação, prevalecendo, então, o determinado no §4º, do artigo 150.

ANTE O EXPOSTO voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 05 de novembro de 2001.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR DESIGNADO