



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Recurso nº : 134.514
Matéria : IRPF - EX.: 1994
Recorrente : ALBERTO LUIZ SANTORO DE LIMA
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº : 102-46.814

GANHO DE CAPITAL - DECADÊNCIA – Sendo a tributação sobre o ganho de capital definitiva, não sujeita a ajuste na declaração e independente de prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALBERTO LUIZ SANTORO DE LIMA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator) que não a acolhem. Designado o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ROMEUBUENO DE CAMARGO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2006



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e SILVANA MANCINI KARAM.

47



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Recurso nº : 134.514
Recorrente : ALBERTO LUIZ SANTORO DE LIMA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 10/12/1998, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 1994, ano-calendário de 1993 (fl. 01), por ganhos de capital em operações de renda variável - ações:

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$ (fl. 01)	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	104.065,18
Juros de mora calculados até 30/11/1998	82.250,92
Multa proporcional passível de redução	78.048,88
Total do crédito tributário	264.364,98

Valor tributável - Operações de renda variável - Ações (fls. 02/03)		
Fato gerador	Op. Comuns	Op. Day-Trade
	Valor tributável	Valor tributável
03/93	745.356.863,36	19.275.512,37
04/93	3.028.179.994,69	430.628.130,42
05/93	1.678.237.401,18	229.693.954,56
06/93	314.577.127,99	0,00
10/93	0,00	4.404.500,53

O lançamento teve como enquadramento legal os arts. 55 e 56 da Lei nº 7.799/89, arts. 1º a 3º da Lei nº 8.014/90, art. 18 da Lei nº 8.134/90, arts 4º, 26 a 28 e 52, § 2º, da Lei nº 8.383/91 e art. 2º das Medidas Provisórias nº 368/93 e 406/93 (fl. 02).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/17), que integra o auto de infração, a autoridade lançadora expõe as razões pelas quais considera que o lançamento não está atingido pela decadência e relata os fatos nos termos que se seguem:

“O contribuinte foi intimado em 03/12/96, em 26/05/97 e em 01/10/98 a apresentar diversos documentos e esclarecimentos, notadamente sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, comprovantes de movimentação na Bolsa de Valores (mercado de renda variável) e demonstrativo de ganhos nos mercados de renda variável.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Em resposta às intimações desta fiscalização, o contribuinte apresentou os documentos de fls. 161 a 228, onde se constata grande movimentação de compra e venda de ações em Bolsas de Valores. Cotejando-se os valores constantes das notas de corretagem apresentadas pelo contribuinte, com o demonstrativo de venda de ações (doc. de fls. __), ambos também apresentados pelo contribuinte em resposta à nossa intimação, fica evidente a divergência de valores entre as notas de corretagem e os demonstrativos elaborados pelo contribuinte. Com a finalidade de se apurar o verdadeiro lucro auferido no mercado de renda variável, elaboramos os demonstrativos de fls. 11 a 17, onde se constata elevados ganhos do contribuinte.

Registre-se que o contribuinte era omissor, tendo apresentado sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física referente ao ano-calendário 1993 apenas em 04.11.98, sob procedimento fiscal. Registre-se, também, que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento aos cofres públicos referente aos aludidos lucros auferidos no mercado de renda variável no ano-calendário 1993, conforme se conclui pela não apresentação, por ele, de qualquer DARF a esta fiscalização, embora tenha sido intimado a fazê-lo (item "4" do Termo de Intimação de fls. 23 a 25. Vide, também, relação dos recolhimentos de tributos administrados pela SRF efetuados pelo contribuinte, de 01/03/93 a 30/09/98, onde se constata não ter havido qualquer recolhimento a título de ganho em mercado de renda variável (tela do sistema interno da SRF "SINAL06", doc. de fls. 242 a 243).

Em virtude do exposto, procedemos ao lançamento de ofício do Imposto de Renda relativo aos ganhos auferidos pelo contribuinte no mercado de renda variável nos períodos:

a) operações "comuns" (não day trade): março/93, abril/93, maio/93 e junho/93;

b) operações day trade: março/93, abril/93, maio/93 e outubro/93."

"O contribuinte omitiu rendimentos provenientes de trabalho com vínculo empregatício, conforme se constata cotejando-se os dados inseridos no doc. de fls. 18 (dados de sistema interno da SRF, fornecidos pela fonte pagadora) e a Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda da Pessoa Física entregue pelo contribuinte, sob intimação, em 04.11.98.

No intuito de apurarmos o saldo a ser pago pelo contribuinte, ou o saldo a ser restituído a ele (tendo-se em vista o imposto retido na fonte - vide doc. de fls. 18) elaboramos o demonstrativo de fls. 237/238, onde foi apurado IMPOSTO A RESTITUIR. Registre-se que esse saldo não é compensável, na Declaração de Ajuste Anual do IRPF, com o imposto apurado referente aos ganhos auferidos pelo contribuinte nos mercados de renda variável, tendo em vista que estes ganhos sofrem tributação definitiva, motivo pelo qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 a 06."

Foram apurados nas referidas operações no mercado de renda variável os ganhos líquidos em UFIR a seguir discriminados (fl. 17):

92 4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Ganhos em operações de renda variável - Ações (fls. 02/03) – UFIR		
Fato gerador	Op. Comuns	Op. Day-Trade
03/93	61.288,94	1.584,98
04/93	197.681,88	28.111,73
05/93	86.034,69	11.775,24
06/93	12.519,81	(3.256,72)
10/93	0,00	61.287,03
-Compensação do Prejuízo no mês 06/93	0,00	(3.256,72)
-Ganho líquido no mês 10/93	0,00	58.030,31

O sujeito passivo impugnou a exação (fls. 246/248), alegando, preliminarmente a decadência, tendo em vista que o lançamento, no caso, é por homologação (CTN, art. 150, § 4º) e, no mérito, que:

“Ora tais demonstrativos elaborados pelo diligente autuante não correspondem à realidade, havendo uma série de erros numéricos ou quantitativos neles contidos, ocorrendo engano, inclusive, em relação aos valores relativos as compras e vendas.

Para demonstrar o equívoco, o contribuinte, confeccionou um conjunto de planilhas que passa a fazer parte integrante desta impugnação como se nela estivesse inteiramente transcrito, esperando que o ilustre julgador o acolha como parte inserida neste recurso e reabra prazo para posterior defesa.

Nas planilhas apresentadas pelo contribuinte foram consideradas as despesas de corretagem e os custos de tais operações, o que por sua vez, não o foram nos demonstrativos elaborados pelo Fisco. Nota-se que as corretagens pagas e não consideradas pelo Fisco acarretaram a diferença constatada pelo auditor-fiscal.

Isto posto, conclui-se que nos demonstrativos apresentados pelo autor do feito não foram considerados os custos e despesas que oneraram as operações, bem como os prejuízos ocorridos nos mesmos períodos mensais, relativos aos ganhos auferidos no mercado de valores mobiliários, ou seja os valores considerados pelo Fisco não possuem notas de aplicação ou corretagem e nem estão lançados no extrato de movimentação de conta corrente, conforme se demonstra pelas cópias anexadas a esta impugnação.”

“No que se refere ao imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual do IRPF, verifica-se que o ilustre auditor fiscal ao alegar que “onde foi apurado Imposto a Restituir, registre-se que esse saldo, não é compensável, na Declaração de Ajuste Anual do IRPF ...”, esqueceu-se, entretanto, de reconhecer que o imposto retido na fonte é subtraído da renda auferida na operação para determinar o rendimento líquido tributável.

Isto posto, verifica-se que o auditor fiscal deveria ter subtraído tal valor no demonstrativo por ele elaborado, de acordo com orientação contida no quadro 4, relativo a rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, contida no Manual para preenchimento da declaração de Ajuste de 1994, MAFIR, o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

qual se transcreve o teor do tópico relativo a ganhos líquidos em renda variável:

“Indique-se nesta linha, em UFIR, os ganhos líquidos (base de cálculo) menos o imposto pago, decorrentes das operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas ...”.

Portanto, o imposto pago não é compensável na declaração de ajuste, mas é e deve ser compensado do lucro bruto para se obter o lucro líquido que deve sofrer tributação exclusiva.

Equivocadamente agiu o autor do procedimento fiscal, ao deixar de subtrair, em seu demonstrativo, o saldo que seria compensado, ou melhor, os valores efetivamente pagos nas operações, de modo a determinar o lucro líquido tributável.”.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG, mediante o Acórdão DRJ/BHE nº 2.559, de 13/12/2002 (fls. 340/356), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas, entre as quais a de decadência, e, no mérito, considerou procedente em parte o lançamento, nos termos do relatório e voto da relatora, que consignou, entre outras razões de decidir, o que se segue:

“Para apuração da base de cálculo sujeita ao imposto, a legislação admite a dedução dos custos e despesas incorridos, necessários à realização das operações, a compensação das perdas do mesmo período e a compensação dos resultados negativos de meses anteriores corrigidos monetariamente (art. 40, § 1º da Lei nº 7.713, de 1988; art. 55, § 1º e § 3º da Lei nº 7.799, de 1989 e art. 29, § 1º e § 4º, II da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, arts. 26 a 28 da Lei nº 8.383, de 1991). Desta forma, poderão ser acrescentados ao custo de aquisição e deduzidos do preço de venda as despesas com corretagem, taxas ou outros custos necessários à realização das operações pagos pelo contribuinte.

Da análise dos autos, verifica-se que não compuseram o custo de aquisição constante do demonstrativo às fls. 11 a 17 as despesas relativas às taxas pagas nas operações de compra e que, quanto às operações de venda, os valores das taxas pagas não foram subtraídos dos preços de venda. Constata-se ainda que, ao contrário do que alega o impugnante, foram compensadas as perdas ocorridas.

Assim corrigem-se os valores das operações de venda e compra, considerando-se as despesas pagas conforme extratos de conta corrente, fls. 162/177 e 257/268, e Notas de Corretagem, fls. 178/228 e 269/335.

Cumpre salientar que a fiscalização e o contribuinte, nos demonstrativos que elaboraram, fls. 11/17 e 249/256, equivocaram-se ao calcular o valor dos ganhos líquidos diretamente em UFIR. Para apuração dos ganhos líquidos, devem ser adotados os procedimentos estabelecidos na legislação vigente à época, sistematizados na “Instrução para Preenchimento do Resumo de Apuração de Ganhos – Renda Variável”, anexo da De-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

claração de Ajuste Anual do Exercício de 1994, cujos itens 2, 1 e 3 transcrevem-se:

"Item 2: Ganhos líquidos ou perdas

...

I – Mercados à vista (ações e ouro, ativo financeiro)

O ganho líquido será a diferença positiva entre o valor da venda do ativo e o seu custo médio de aquisição atualizado monetariamente pela variação acumulada da UFIR diária da data da aquisição até a data da venda.

Apuração do custo de aquisição

O custo de aquisição dos ativos negociados nos mercados à vista será calculado pela média ponderada diária dos custos unitários, por espécie de ativo, de acordo com os seguintes procedimentos:

a) divida o valor da compra do ativo pelo valor da UFIR diária vigente na data da operação, apurando o valor em UFIR;

b) no caso de realizar outras operações de compra do mesmo ativo em datas distintas, proceda conforme indicado na letra "a", acrescentando o resultado respectivo ao saldo do estoque anterior, expresso em UFIR;

c) por ocasião da venda do ativo, divida a quantidade obtida na letra "a" ou "b" pela quantidade do ativo em seu poder, obtendo o valor de cada ação ou de cada grama de ouro, expresso em UFIR. Esse valor, multiplicado pela quantidade de ações ou gramas de ouro vendida, representará o custo de aquisição em UFIR;

d) na hipótese de venda parcial, o valor do estoque remanescente será ajustado, subtraindo-se do valor encontrado na letra "a" ou "b", o custo em UFIR do ativo vendido.

O ganho líquido, em cruzeiros ou cruzeiros reais, será obtido pela diferença positiva entre o valor da operação de venda e o decorrente da multiplicação do custo em UFIR do ativo pelo valor da UFIR na data da venda."

"Item 3: Resultado líquido do mês

Na apuração do resultado poderão ser compensados os ganhos e perdas ocorridas durante o mês, independentemente do tipo de ativo ou de mercado, exceto no caso de perdas decorrente de operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), que somente poderão ser compensadas com ganhos auferidos em operações da mesma natureza (day-trade).

A partir deste item, os valores serão informados em UFIR. Após efetuar a soma algébrica dos valores, em cruzeiros ou cruzeiros reais, indicados nas linhas do item 2, divida o resultado líquido, positivo ou negativo, pelo valor da UFIR do respectivo mês. Informe o resultado dessa divisão, com duas casas decimais, desprezando as seguintes. Se negativo, coloque entre parênteses."

Q

4



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Em decorrência da correção da conversão dos valores em UFIR, foram apurados, nos meses de março e outubro (operações day-trade) e março e junho (operações comuns), ganhos líquidos em valores superiores aos consignados no Auto de Infração. Tendo em vista, no entanto, o decurso do prazo decadencial, deixa-se de considerar as parcelas excedentes dos valores apurados, mantendo-se os ganhos líquidos relativos aos referidos meses conforme consta do lançamento.

Deste modo, refeitos os cálculos, conforme anexos I, II, III, IV e V que integram o voto, apurou-se imposto sobre ganhos líquidos no valor de 104.325,98 UFIR, equivalente a R\$ 95.020,10.

Saliente-se que os ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável são tributados em separado e não integram a base de cálculo do imposto de renda, na Declaração de Ajuste Anual, e o imposto pago não pode ser deduzido do devido na declaração (art. 18, inc. II e parágrafos da Lei 8.134, de 1990). Da mesma forma, o saldo de imposto a restituir apurado na declaração não é compensado com o imposto decorrente de ganho líquidos em operações em bolsa de valores. Registre-se que, no tocante ao imposto a restituir apurado no ajuste anual, foi emitida a notificação à fl. 238, para fins de restituição.

Quanto à instrução contida no manual para preenchimento da Declaração de Ajuste Anual 1994 invocada pelo contribuinte, cumpre esclarecer que ela se refere ao preenchimento da Linha 3 – Ganhos líquidos em Renda Variável do Quadro 4 – Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva e não à forma de apuração do imposto sobre esses ganhos. Ademais, o imposto nela mencionado é o decorrente da tributação dos ganhos líquidos em renda variável pago pelo contribuinte. No caso, o contribuinte não efetuou pagamento de imposto relativo a ganhos líquidos em renda variável e a omissão de tais ganhos constitui objeto do lançamento.

Por fim, registre-se que o art. 52, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991, determina que o imposto apurado mensalmente, sobre os ganhos líquidos no mercado de renda variável, será pago até o último dia útil do mês de março do ano subsequente àquele em que os ganhos foram apurados, sendo facultado ao contribuinte antecipar o pagamento. A Medida Provisória nº 368, de 1993, em seu art. 2º, altera o art. 52 da Lei nº 8.383, de 1991, que passa a vigorar com a seguinte redação:

“Desta forma, novo prazo de pagamento previsto na Medida Provisória nº 368, de 1993, não se aplica em relação aos ganhos líquidos em bolsas de valores obtidos em outubro de 1993. Por conseguinte, a data de vencimento do imposto apurado sobre os ganhos líquidos obtidos em outubro de 1993 é 31/03/1994 e não 30/11/1993, como consta do Auto de Infração, fl. 05.

Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, julgar parcialmente procedente a exigência formalizada no Auto de Infração para exigir Imposto sobre ganhos líquidos obtidos em operações em bolsa de valores nos meses de março a junho e outubro de 1993, no valor de R\$ 95.020,10 (noventa e cinco mil, vinte reais e dez cen-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

tavos), sobre o qual incidem multa de ofício e juros de mora calculados a partir de 01/04/1994."

Dessa decisão o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 360/363), reiterando a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública de exigir o crédito tributário, tendo em vista tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º) e, no mérito, repete também as alegações da impugnação de que as planilhas que elaborou (fls. 249/256) deveriam ser acatadas, pois refletiriam a realidade, após consideradas as despesas de corretagem e os custos das operações no mercado de renda variável não computadas pela fiscalização por ocasião da elaboração do auto de infração.

Diz ainda que a DRJ equivocou-se no tocante ao imposto de renda retido na fonte, tendo em vista que o Manual para preenchimento da Declaração de Ajuste Anual de 1994 orienta para que na linha 03 – Ganhos líquidos em renda variável (bolsas de valores, de mercadorias, de futuro e assemelhadas), do Quadro 4 da DIRPF/94, devem ser incluídos os ganhos líquidos menos o imposto pago. Em face dessa orientação, entende que o imposto de renda retido na fonte nas operações no mercado de renda variável deve ser subtraído da renda auferida para determinar o rendimento líquido tributável, bem assim que foi desconsiderado *"que o lucro bruto deve ser compensado para se obter o lucro líquido que deve sofrer tributação exclusiva"*. (fl. 363).

É o Relatório.

9



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o imposto de renda sobre ganhos líquidos em operações no mercado de renda variável no ano-calendário de 1993, mais precisamente nos meses de março, abril, maio, junho e outubro de 1993 (fls. 02/03), em virtude do auto de infração ter sido lavrado em 10/12/1998 (fl. 01), deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, como se demonstrará adiante, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de operações no mercado de renda variável efetuadas no ano-calendário de 1993, com exceção das realizadas no mês de dezembro desse ano, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é dia 01/01/1995, pois no, caso, o lançamento poderia, em tese, ser efetuado a partir do primeiro dia útil após o encerramento do prazo para recolhimento do imposto, ou seja, a partir de 01/04/1994, tendo em vista que, na espécie, apesar de o fato gerador do tributo ocorrer em 31/03, 30/04, 31/05, 30/06 e 31/10/1993, respectivamente, o prazo para recolhimento do tributo era até o dia 31 de março do ano subsequente (Lei n 8.383/91, art. 52, § 2º). Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após 01/01/1995, ou seja, em 31/12/1999. Tendo o auto de infração sido lavrado em 10/12/1998, não está atingido pela decadência.  



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Para visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:

*“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”*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

*§ 4º 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.” (g.n.).*

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corroboram essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário, que versa, como se deflui de seu título, sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos nos prazos previstos. Essa norma é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, em situações específicas, após o decurso do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais. 

4



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Apesar da natureza jurídica do lançamento por homologação não se alterar em decorrência da existência ou não do pagamento antecipado, pois o que se homologa é a atividade, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como “*dies a quo*” da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, corrobora que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza do lançamento por homologação:

“(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.” (Ac 108-06992 e 108-06907).

“(...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.” (Ac 101-92642).

“(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial da data do fato gerador (CTN, art. 150) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza do lançamento.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar do art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida,

Handwritten signature and mark



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

Assim, o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

O entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência implica na possibilidade exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, conforme dispõem o inc. V e o parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam o lançamento por homologação tácita. Assim sendo, a interpretação do retrocitado art. 150 do CTN deve, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, ser literal. Literalmente interpretado, entretanto, o referido artigo não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corroborar essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa aparente incompatibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o "*dies a quo*" da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN. Tal entendimento não prospera, pois, à semelhança do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

que ocorre na hipótese de falta de pagamento, a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, sempre será por homologação, cuja decadência, se acatada a mencionada interpretação do art. 150 do CTN, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, não poderia ser iniciada a revisão, inviabilizando o referido lançamento de ofício, com o qual se pretende alterar a data de início do prazo decadencial.

Esclareça-se ainda que a entrega da declaração, por si só, não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, 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.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

“NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava como medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual temos somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem, sem amparo legal, entendendo que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN. 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

O mesmo ocorre com legislação ordinária que trata da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva.

Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte, a contagem do prazo decadencial se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, com exceção das operações realizadas no mês de dezembro, o lançamento poderia ser efetuado no mesmo ano da operação.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

Nessa hipótese, a contagem do prazo decadencial também será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I), pois para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não omissão total ou parcial de rendimentos.

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), de-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

vendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

a) primeiro dia do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos (fato gerador), em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento antecipado mensal do IRPF;

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável, por ser a tributação mensal e exclusiva;

c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

Para definir claramente o "*dies a quo*" e o "*dies ad quem*" da decadência no caso dos ganhos líquidos de que trata o presente processo é necessário esclarecer sobre a data e forma de apuração e tributação.

A tributação dos ganhos líquidos nos mercados de renda variável está disciplinada nos arts. 55 e 56 da Lei nº 7.799, de 10/07/89, e legislação posterior, das quais se transcreve a seguir os dispositivos que interessam à demonstração da data de início e término prazo decadencial, bem assim o prazo para pagamento, relativamente às operações efetuadas a partir do ano de 1993.

Lei nº 7.799, de 10/07/1989

"Art. 55. Ficam sujeitas ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, a pessoa física e a pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, que auferir ganhos líquidos nas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, ressalvado, em relação à pessoa física, o disposto no art. 22, II, da Lei nº 7.713.

§ 1º Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações ou contratos liquidados em cada mês, admitida a dedução dos cus-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

tos e despesas efetivamente incorridos, necessários à realização das operações.

§ 2º O ganho líquido será constituído:

a) no caso dos mercados à vista, pela diferença positiva entre o valor da transmissão do ativo e o seu custo de aquisição corrigido monetariamente;

§ 3º Se o contribuinte apurar resultado negativo no mês será admitida sua apropriação nos meses subseqüentes, corrigido monetariamente.

§ 4º O imposto deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente àquele em que for auferido o ganho líquido. (Revogado pela Lei nº 8.134/90) (sublinhei).

§ 5º Opcionalmente, o contribuinte pessoa física poderá pagar o imposto anualmente, observado o disposto nos §§ 1º a 6º do art. 24 da Lei nº 7.713. (Revogado pela Lei nº 8.134/90) (sublinhei).

"Art. 56. As deduções de despesas, bem como a compensação de perdas previstas no artigo anterior, serão admitidas exclusivamente para as operações realizadas nos mercados organizados, geridos ou sob a responsabilidade de instituição credenciada pelo Poder Executivo e com objetivos semelhantes aos das bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros."

Em resumo, a Lei nº 7.799/89 estabelecia a apuração e a tributação mensal dos ganhos líquidos no mercado de renda variável. O pagamento do imposto deveria ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente àquele em que o ganho líquido foi auferido, sendo, porém, facultado à pessoa física pagar o imposto na declaração de ajuste anual.

O art. 33 da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, abaixo transcrito, revogou os §§ 4º e 5º, do art. 55, da Lei nº 7.799/89, que estabeleciam o prazo para pagamento do imposto e a opção para efetuá-lo na declaração de ajuste anual. O art. 18 da nova lei, também abaixo transcrito, dispôs sobre a matéria, mantendo o prazo de pagamento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente ao do auferimento do ganho líquido, não renovando, entretanto, a opção de pagamento na declaração de ajuste anual. Estabeleceu ainda que os ganhos seriam apurados e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto de renda na DIRPF, bem assim que o imposto pago não poderia ser deduzido do devido na declaração, ou seja, sua tributação seria definitiva: 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

"Art. 18. É sujeita ao pagamento do Imposto de Renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, a pessoa física que perceber;

I - ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, observado o disposto no art. 21 da mesma Lei;

II - ganhos líquidos nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, de que tratam o art. 55 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e a Lei nº 8.014, de 6 de abril de 1990.

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

2º Os ganhos a que se referem os incisos I e II deste artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda, na declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração. (sublinhei).

"Art. 33. Revogam-se o inciso I e os §§ 1º a 7º do art. 14, os arts. 23, 24, 28, 29, 42 e 45 da Lei nº 7.713, de 1988, o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 7.797, de 10 de julho de 1989, os §§ 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 7.799, de 1989, o art. 5º da Lei nº 7.959, de 1989, o art. 5º da Lei nº 8.012, de 1990, os §§ 1º e 2º do art. 10 e o art. 11 da Lei nº 8.023, de 1990, e demais disposições em contrário." (sublinhei).

Posteriormente, a Lei nº 8.383, de 30/12/1991, voltou a regular a matéria em seus artigos 26, 28 e 52, abaixo reproduzidos, dispondo sobre o custo de aquisição, prejuízos, operações *day-trade*, apuração e tributação mensal e alterando o prazo de pagamento do imposto para as operações encerradas a partir de 01/01/1992, para último dia útil do mês de março do ano subsequente àquele em que os ganhos foram apurados, facultando ao contribuinte antecipar o pagamento:

"Art. 26. Ficam sujeitas ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, a pessoa física e a pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, que auferirem ganhos líquidos nas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, encerradas a partir de 1º de janeiro de 1992.

§ 1º Os custos de aquisição, os preços de exercício e os prêmios serão considerados pelos valores médios pagos, atualizados com base na variação acumulada da Ufir diária da data da aquisição até a data da alienação do ativo.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar normas para apuração e demonstração dos ganhos líquidos, bem como autorizar a compensação de perdas em um mesmo ou entre dois ou mais mercados ou modalidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

operacionais, previstos neste artigo, ressalvado o disposto no art. 28 desta lei.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos ganhos líquidos decorrentes da alienação de ouro, ativo financeiro, fora da bolsa, com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

§ 4º O imposto de que trata este artigo será apurado mensalmente.
(sublinhei)

"Art. 28. Os prejuízos decorrentes de operações financeiras de compra e subsequente venda ou de venda e subsequente compra, realizadas no mesmo dia (day-trade), tendo por objeto ativo, título, valor mobiliário ou direito de natureza e características semelhantes, somente podem ser compensados com ganhos auferidos em operações da mesma espécie ou em operações de cobertura (hedge) à qual estejam vinculadas nos termos admitidos pelo Poder Executivo.

§ 1º O ganho líquido mensal corresponde às operações day-trade, quando auferido por beneficiário dentre os referidos no art. 26, integra a base de cálculo do imposto de renda de que trata o mesmo artigo.

§ 2º Os prejuízos decorrentes de operações realizadas fora de mercados organizados, geridos ou sob responsabilidade de instituição credenciada pelo Poder Público, não podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda e da apuração do ganho líquido de que trata o art. 26, bem como não podem ser compensados com ganhos auferidos em operações de espécie, realizadas em qualquer mercado." (sublinhei)

"Art. 52. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1992, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

§ 2º O imposto, apurado mensalmente, sobre os ganhos líquidos de que trata o art. 26, será pago até o último dia útil do mês de março do ano subsequente àquele em que os ganhos foram apurados, facultado ao contribuinte antecipar o pagamento. (sublinhei).

Os arts. 2º das Medidas Provisórias nº 368 e 406, de 29/10/93 e 30/12/93, na parte que diz respeito aos ganhos líquidos de que trata o presente processo são idênticos e, relativamente às operações efetuadas a partir de 01/11/93, alteram o prazo de recolhimento do imposto para o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento dos referidos ganhos, mantendo a apuração e tributação mensal, conforme se constata das transcrições abaixo:

Medidas Provisórias nºs 368 e 406, de 29/10 e 31/12/1993



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

"Art. 2º Os arts. 52 e 53 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 52. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

§ 2º O imposto, apurado mensalmente, sobre os ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, será pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos houverem sido percebidos.

Art. 53. Os tributos e contribuições relacionados a seguir serão convertidos em quantidade de Ufir diária pelo valor desta:

Parágrafo único. O imposto de que tratam os parágrafos do artigo anterior será convertido em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês do recebimento ou ganho."

Como as operações de que tratam os presentes autos ocorreram nos meses de março a outubro de 1993, antes, portanto, de 01/11/1993, verifica-se que a apuração e tributação é mensal e que o prazo para pagamento do imposto é até o último dia útil do mês de março do ano subsequente àquele em que os ganhos foram apurados, facultando ao contribuinte antecipar o pagamento, devendo, os juros de mora, conforme decidiu a DRJ, incidirem a partir de 01/04/1994 (fl. 346).

Relativamente à arguição de decadência, temos que, apesar de a apuração e a tributação dos ganhos líquidos no mercado de renda variável ser mensal, o Fisco somente poderia efetuar o lançamento após 31/03/1994, pois antes dessa data não existe inadimplência que possa ser exigida de ofício. Assim sendo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado é 01/01/1995 e o término do prazo decadencial 31/12/1999. Tendo o lançamento sido efetuado em 10/12/1998 (fl. 01), não está atingido pela decadência.

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência.

No mérito, também não procedem as alegações do recorrente de que as planilhas que elaborou por ocasião da impugnação (fls. 249/256) deveriam ser acatadas no recurso, porque refletiriam a realidade, após consideradas as des-

GR d



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

pesas de corretagem e os custos das operações não computadas pela fiscalização por ocasião da lavratura do auto de infração.

Ocorre que a DRJ acatou essas alegações e refez todos os cálculos, considerando nos preços de aquisição (fls. 347/350 e 353/354) e de venda (fls. 351/354) as despesas de corretagem e os custos das operações, com base nas notas de corretagens (fls. 178/228 e 269/335) e extratos de conta corrente (fls. 162/177 e 257/268), que integram os autos, apresentados pelo contribuinte.

Apurou assim, de maneira clara e precisa, os custos de aquisição e de venda, os ganhos líquidos e os prejuízos, como se pode constatar dos minuciosos e bem elaborados demonstrativos denominados de Anexos I (fls. 347/350), II (fls. 351/352), III (fls. 353/354), IV (fl. 355) e V (fl. 356), onde consta, inclusive, o número das folhas do processo onde se encontram as cópias das notas de corretagens e dos extratos de conta corrente dos quais foram extraídos os dados e valores que integram os mencionados demonstrativos. Apurou, ainda, mensalmente, o imposto devido relativamente às operações comuns e de *Day-trade*, como manda a legislação (fls. 355/356).

Nas operações comuns, de um total de 26, a DRJ apurou 15 com prejuízo (fls. 351/352), e nas operações *Day-Trade*, de um total de 23, apurou prejuízo em 3 (fls. 353/354).

O sujeito passivo, no recurso, limitou-se apenas a reiterar as alegações genéricas da impugnação e requerer que sejam consideradas as planilhas que apresentou com a impugnação, sem, contudo, apontar nos demonstrativos da DRJ qual a operação ali consignada cujos dados, valores e resultados não coincidiriam com os constantes dos documentos por ele acostados aos autos.

Deve ser rejeitada também a alegação de que a DRJ equivocou-se no tocante ao imposto de renda retido na fonte, em virtude do Manual para preenchimento da Declaração de Ajuste Anual de 1994 orientar para que na linha 03 – Ganhos líquidos em renda variável (bolsas de valores, de mercadorias, de futuro e assemelhadas), do Quadro 4 da DIRPF/94, sejam incluídos os ganhos líquidos me-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

nos o imposto pago e que, em face dessa orientação, entende que o imposto de renda retido na fonte nas operações no mercado de renda variável deve ser subtraído da renda auferida para determinar o rendimento líquido tributável (fls. 363/364).

Preliminarmente esclarece-se que os ganhos líquidos no mercado de renda variável e o respectivo imposto, por ser a tributação definitiva, não integram o cálculo do imposto apurado na declaração de ajuste anual.

O Quadro 4 da DIRPF/1994 destina-se à informação dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, de modo que possam acobertar variação patrimonial, sem interferir na apuração e no imposto devido na declaração. Assim, na linha 3 desse quadro, devem ser registrados os ganhos líquidos em renda variável (bolsas de valores, mercadorias, futuros e assemelhadas), menos o imposto pago, sob pena de se considerar indevidamente como recursos disponíveis o valor desse imposto. Exemplificando: se o contribuinte auferiu um ganho líquido de R\$ 100,00 e pagou R\$ 25,00 de imposto de renda, deve lançar na referida linha apenas R\$ 75,00, por ser essa importância que lhe restou disponível para acobertar eventual acréscimo patrimonial.

No tocante a não esclarecida alegação de que não foi considerado *"que o lucro bruto deve ser compensado para se obter o lucro líquido que deve sofrer tributação exclusiva"* (fl. 363), parece-nos que o recorrente se refere ao disposto no inciso I, do § 4º, do art. 29, da Lei nº 8.541/92, abaixo transcrito, que disciplina a tributação dos ganhos líquidos no mercado de renda variável obtidos pelas pessoas jurídicas, não aplicável, portanto, às pessoas físicas:

Lei nº 8.541, de 23/12/1992

"Art. 29. Ficam sujeitas ao pagamento do imposto sobre a renda, à alíquota de 25%, as pessoas jurídicas, inclusive isentas, que auferirem ganhos líquidos em operações realizadas, a partir de 1º de janeiro de 1993, nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas."

.....
§ 4º O resultado decorrente das operações de que trata este artigo será apurado mensalmente, ressalvado o disposto no art. 28 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e terá o seguinte tratamento:

QR

A



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

I - se positivo (ganho líquido), será tributado em separado, devendo ser excluído do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real;

II - se negativo (perda líquida), será indedutível para efeito de determinação do lucro real, admitida sua compensação, corrigido monetariamente pela variação da Ufir diária, com os resultados positivos da mesma natureza em meses subsequentes.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, REJEITO a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator designado

Conforme relatado, permanece ainda em discussão o lançamento decorrente de suposto ganho de capital em operações de renda variável – ações.

A tributação dos ganhos líquidos nos mercados de renda variável está disciplinada nos arts. 55 e 56 da Lei nº 7.799, de 10/07/89, verbis:

Art. 55. Ficam sujeitas ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, a pessoa física e a pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, que auferir ganhos líquidos nas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, ressalvado, em relação à pessoa física, o disposto no art. 22, II, da Lei nº 7.713.

§ 1º Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações ou contratos liquidados em cada mês, admitida a dedução dos custos e despesas efetivamente incorridos, necessários à realização das operações.

*§ 2º O ganho líquido será constituído:
a) no caso dos mercados à vista, pela diferença positiva entre o valor da transmissão do ativo e o seu custo de aquisição corrigido monetariamente;*

§ 3º Se o contribuinte apurar resultado negativo no mês será admitida sua apropriação nos meses subsequêntes, corrigido monetariamente.

§ 4º O imposto deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele em que for auferido o ganho líquido. (Revogado pela Lei nº 8.134/90) (sublinhei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

§ 5º *Opcionalmente, o contribuinte pessoa física poderá pagar o imposto anualmente, observado o disposto nos §§ 1º a 6º do art. 24 da Lei nº 7.713.* (Revogado pela Lei nº 8.134/90) (sublinhei).

“Art. 56. As deduções de despesas, bem como a compensação de perdas previstas no artigo anterior, serão admitidas exclusivamente para as operações realizadas nos mercados organizados, geridos ou sob a responsabilidade de instituição credenciada pelo Poder Executivo e com objetivos semelhantes aos das bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros.”

Em resumo, a Lei nº 7.799/89 estabelecia a apuração e a tributação mensal dos ganhos líquidos no mercado de renda variável. O pagamento do imposto deveria ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele em que o ganho líquido foi auferido, sendo, porém, facultado à pessoa física pagar o imposto na declaração de ajuste anual.

O art. 33 da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, revogou os §§ 4º e 5º, do art. 55, da Lei nº 7.799/89, que estabeleciam o prazo para pagamento do imposto e a opção para efetuá-lo na declaração de ajuste anual. O art. 18 da nova lei, dispôs sobre a matéria, mantendo o prazo de pagamento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao do auferimento do ganho líquido.

Estabeleceu ainda que os ganhos seriam apurados e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto de renda na DIRPF, bem assim que o imposto pago não poderia ser deduzido do devido na declaração, ou seja, sua tributação seria definitiva:

Posteriormente, a Lei nº 8.383, de 30/12/1991, voltou a regular a matéria em seus artigos 26, 28 e 52, dispondo sobre o custo de aquisição, prejuízos, operações day-trade, apuração e tributação mensal e alterando o prazo de pagamento do imposto para as operações encerradas a partir de 01/01/1992, para último dia útil do mês de março do ano subsequente àquele em que os ganhos foram apurados, facultando ao contribuinte antecipar o pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

Da análise da legislação de regência, conclui-se que os ganhos de capital estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, sua apuração deve ser realizada no momento da ocorrência da alienação e o recolhimento no mês subsequente ao fato gerador.

Pelo exposto, verifica-se tratar de imposto de renda em que a legislação determina expressamente que o contribuinte deve antecipar o pagamento sem o exame da autoridade administrativa, ou seja, além de estar sujeito à tributação definitiva, cabe ao próprio beneficiário o recolhimento do imposto decorrente do ganho de capital.

Dessa forma, uma vez identificada a forma de tributação do ganho de capital e também sua modalidade de lançamento (homologação), deve ser considerado, agora, se ocorreu a perda do direito do fisco em constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Como já mencionado acima, o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital é um tributo que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar seu pagamento sem exame da autoridade administrativa, classificando-se, portanto, como lançamento por homologação, nos termos do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, o mesmo artigo 150, em seu § 4º estabelece que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e caso transcorrido esse prazo sem que a fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto definitivamente o crédito, ou seja, estará precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício.

Portanto, o Código Tributário Nacional estabelece que a decadência do direito de lançar se dá com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.016389/98-25
Acórdão nº : 102-46.814

gerador, que no caso de lançamento por homologação será no momento do pagamento antecipado.

No presente caso, verifica-se que o Auto de Infração de fl. 01, foi lavrado em 10 de dezembro de 1998, que os fatos geradores objetos da autuação ocorreram nos meses de março, abril, maio, junho e outubro de 1993.

Assim sendo, do confronto das datas dos fatos geradores e do lançamento, verifica-se a ocorrência da decadência, uma vez que em 10 de dezembro de 1998 a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário.

Pelo exposto, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e voto para declarar a decadência do lançamento e a extinção do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário constituído.

Sala das Sessões-DF, em 15 de junho de 2005.


ROMEUBUENO DE CAMARGO