

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

Processo nº 10830.009162/2003-45
Recurso nº 143.916 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2101-00.350 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria IRPF
Recorrentes EDUARDO DIAS ROXO NOBRE e 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DE NORMA ISENTIVA – ALIENAÇÃO SOB A VIGÊNCIA DE LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - Implementada, pelo sujeito passivo, a condição para a não-incidência tributária, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF. (Precedentes do STJ e da CSRF).

IRPF - GANHO DE CAPITAL - DECADÊNCIA - Na apuração do ganho de capital, o fato gerador se dá na data da operação envolvendo o bem. Fixada a data do fato gerador, nos termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal. Tendo-se dado a intimação do sujeito passivo após o lapso temporal dos cinco anos, caduco o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento.

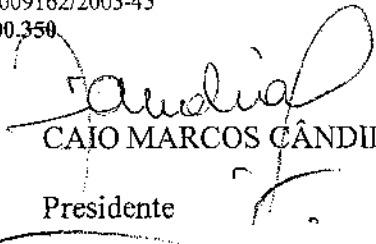
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Recurso de Ofício Negado.

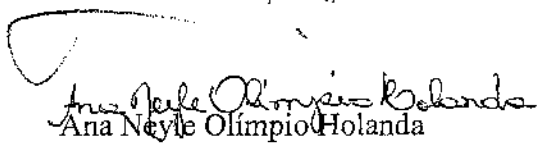
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para acolher a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/09/1998 e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

1 2 MAR 2010


CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


Ana Neyte Olímpio Holanda

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 5.157.254,71, a título de imposto, acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em virtude de terem sido apuradas as seguintes infrações:

I – omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, que trata dos anos-calendário 1998 e 2003, exercícios 1999 e 2004, com suporte nos artigos 1º a 3º, e §§, 16, 18, 19 e 22 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigos 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, artigo 17 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995;

II – omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas, que trata dos anos-calendário 1999 a 2003, exercícios 2000 e 2004, com supedâneo nos artigos 1º a 3º, e §§, 16, 19 a 22 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigos 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, artigo 17 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, artigos 130 e 142 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, e artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 48, de 26/05/1998.

2. O procedimento fiscal foi descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 185 a 192), nos seguintes termos:

II. DA AUTUAÇÃO DO FISCALIZADO

Com o único objetivo de promover um melhor entendimento dos fatos que ensejaram a autuação do fiscalizado, este Termo de Verificação será dividido em três tópicos básicos, a saber:

1) Ganho de capital pela venda das ações da CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA, de propriedade do fiscalizado;

2) Ganho de capital pela venda das ações da CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA e CIA JAGUARI DE ENERGIA, de propriedade do fiscalizado;

3) Ganho de capital pela venda de bens imóveis de propriedade do fiscalizado.

III. DO GANHO DE CAPITAL PELA VENDA DAS AÇÕES DA CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA, DE PROPRIEDADE DO FISCALIZADO

III.1) Dos dados constantes da Declaração de Ajuste Anual – DIRPF, do exercício 2000, ano-calendário 1999

O contribuinte declarou em sua Declaração de Ajuste Anual – DIRPF, do ano-calendário 1999, a ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA FORA DE BOLSA DE VALORES, de 119.360.110 ações nominativas, da empresa CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA – CPEE, C.N.P.J. 61.015.582/0001-74, tendo sua participação sido reduzida a 21.200.950 ações, conforme consta da coluna da situação em 31.12.1999 (Declaração de Bens e Direitos – item 28). Na apuração deste ganho de capital o fiscalizado adotou como custo total de aquisição o valor de R\$ 35.199.296,43 (trinta e cinco milhões, cento e noventa e nove mil, duzentos e noventa e seis reais e quarenta e três centavos). Ainda, como valor de alienação, declarou o total de R\$ 41.832.084,03 (quarenta e um milhões, oitocentos e trinta e dois mil, oitenta e quatro reais e três centavos), tendo declarado no campo 11 do formulário (ALIENAÇÃO A PRAZO – controle do diferimento da tributação), como valor recebido em outubro de 1999 o total de R\$ 38.632.176,48 (trinta e oito milhões, seiscentos e trinta e dois mil, cento e setenta e seis reais e quarenta e oito centavos). Apurou, como consequência, um imposto da ordem de R\$ 918.479,99 (novecentos e dezoito mil, quatrocentos e setenta e nove reais e noventa e nove centavos).

Como será demonstrado no curso deste Termo, o fiscalizado apurou um valor infinitamente menor a título de ganho de capital em função da adoção de um custo de aquisição incorreto.

III.2) Do Contrato de Compra das ações da CPEE

Através de documento datado de 12/08/1999, a empresa CMS BRASIL ENERGIA LTDA, C.N.P.J. 01.924.655/0001-19, efetuou a Proposta Firme de Aquisição de Ações, propondo a aquisição de ações representativas de 77,13% do capital total da Companhia Paulista de Energia Elétrica, na qual o fiscalizado era um dos acionistas.

Posteriormente foi celebrado, em documento datado de 17/09/1999, o Instrumento Particular de Venda e Compra de Ações Sujeita a Condições Suspensivas. Neste contrato, no item 5, foi definido o preço de aquisição e condições de pagamento, nos seguintes termos:

5.1 Preço de Aquisição – o preço para a aquisição das Ações da CPEE ("Preço de Aquisição") será o valor em moeda corrente brasileira (reais) correspondente a US\$ 85.000.000,00 (oitenta e cinco milhões de dólares norte americanos) ("Preço Inicial"),

ajustado nos termos previsto na Cláusula 6, infra, a ser pago pelas COMPRADORAS em uma única parcela com vencimento na Data de Efetivação, da seguinte forma:

o valor equivalente a 93% (noventa e três por cento) do Preço de Aquisição será pago aos VENDEDORES, na proporção das Ações da CPEE vendidas por cada um, mediante depósito nas respectivas contas correntes relacionadas no Anexo 5.1-a, valendo os respectivos comprovantes de depósito bancário como prova de pagamento.

o valor equivalente a 7% (sete por cento) do Preço de Aquisição será depositado em nome dos VENDEDORES em conta corrente vinculada no Banco Citibank S.A. ou outro banco acordado pelas partes ("Conta de Depósito"), cuja movimentação deverá obedecer ao disposto na Cláusula 5.2, infra.

Quanto ao item 5.1 "b", assim dispunha o contrato:

5.2 Liberação da Conta de Depósito – A liberação da parcela do preço depositada na Conta de Depósito referida em 5.1 "b", supra, estará vinculada à apuração de eventuais contingências do Grupo CPEE, nos termos previstos na Cláusula 7, infra, e no Contrato de Depósito. O Banco Citibank S.A. ou outro banco acordado pelas partes deverá investir o valor depositado conforme instruções conjuntas dos VENDEDORES e das COMPRADORAS e proceder à respectiva liberação, com os acréscimos dos rendimentos correspondentes, conforme Contrato de Depósito a ser firmado entre as partes e que conterá as regras para o saque e/ou resgate.

3. Cientificado aos 01/12/2003, o sujeito passivo, em contraposição, apresentou a impugnação de fls. 203 a 231, acompanhada dos documentos de fls. 232 a 403.
4. Os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPOII (SP) transformaram o julgamento em diligência para que fosse intimada a empresa Companhia Paulista de Energia Elétrica a apresentar cópia autenticada do livro de registro de ações, que demonstre a participação societária, em qualquer espécie de ação, do sócio Eduardo Dias Roxo Nobre, CPF nº 040.078.918-34, nos anos-calendário 1980 a 2003, bem como apresente cópia autenticada das atas das Assembléias Gerais Extraordinárias (AGE), de 25/04/1984, 25/05/1985, 30/04/1986, 29/04/1988.
5. Após as providências, os autos retornaram à Turma originária, quando o relator, se manifestou no sentido de que, tendo em vista pedido de retificação da declaração de rendimentos, referente ao ano-calendário 1987, o deslinde da controvérsia restava prejudicado, deveriam os autos serem remetidos ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, para apensá-los ao processo administrativo fiscal nº 10830.007715/98-61, para aguardar a decisão final administrativa daquela lide.
6. Conforme cópias de fls. 521 a 533, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 17/03/2005, no Acórdão nº 106-14.508, no processo administrativo fiscal nº 10830.007715/98-61, decidiu, por maioria de votos, não acatar o pedido de retificação da declaração de bens, referentes aos anos-calendário 1992 e 1998, nos termos da ementa a seguir transcrita:

A

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O prazo de cinco anos para o fisco efetuar a revisão das informações originalmente prestadas pelo contribuinte tem início na data em que o fisco toma conhecimento dos novos fatos.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE BENS DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 1992 E 1998 ALTERAÇÃO DO VALOR DE MERCADO. O valor atribuído na declaração de bens é tido com "expressão da verdade" e para que o contribuinte possa retificá-lo deverá demonstrar a existência de erro de fato. Não comprovado o erro de fato na avaliação dos bens registrados na declaração de bens ano-calendário de 1991, indefere-se o pedido de retificação do custo de aquisição consignado na declaração de bens, ano-calendário 1997.

Recurso negado.

7. O sujeito passivo veio aos autos para apresentar a petição de fls. 545 a 559, em que apresenta considerações acerca da pertinência da retificação da declaração de bens e direitos, referente aos ano-calendário 1997, exercício 1998.

8. De fls. 572 a 583, cópia de manifestação da Sexta Câmara do Primeira Conselho de Contribuintes, em julgamento de Embargos de Declaração interpostos pelo sujeito passivo, que foram acolhidos, no sentido de que fossem analisadas as considerações expendidas acerca de Laudo de Avaliação, de 10/11/1998, elaborado pela empresa LOT PARTICIPAÇÕES LTDA – Consultoria em Finanças e Planejamento.

9. Entretanto, aquele colegiado, em que pese ter acolhido os Embargos de Declaração, não acatou o Laudo de Avaliação, por considerá-lo não hábil para comprovar a ocorrência de erro de fato no valor do custo de aquisição de ações, apresentado na declaração de bens.

10. De fls. 598 a 609, cópia de despacho proferido pela Presidente da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que nega seguimento a Recurso Especial impetrado pelo sujeito passivo, contra a decisão do Acórdão nº 106-14.508.

11. O Recurso Especial encontrava-se centrado nas seguintes matérias:

I – desrespeito ao artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, que trata da natureza da declaração de ajuste anual retificadora e de sua previsão legal;

II – cômputo do prazo decadencial para revisão da declaração de ajuste anual;

III – aplicabilidade das normas administrativas, em especial o disposto no Manual de Perguntas e Respostas do IRPF, divulgado pela Secretaria da Receita Federal, no tocante à retificação da declaração de ajuste anual;

IV – validade do aludo de avaliação apresentado para confirmar alterações na declaração de ajuste anual.

12. Frente ao trânsito em julgado no processo administrativo fiscal nº 10830.007715/98-71, os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de

Julgamento em São Paulo/SP II (SP) acordaram por dar o lançamento como parcialmente procedente, excluindo da exação os valores correspondentes às ações que o sujeito passivo detinha até 1983, cinco anos antes da revogação do benefício veiculado pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, inscrita na Lei nº 7.713, de 1988, com base em fundamentos que podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

PRELIMINAR.DECADÊNCIA.

Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, conforme previsto no art. 173, I, do CTN. No caso de ganho de capital, o início do prazo decadencial é tomado como o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

NULIDADES NO PAF. HIPÓTESES LEGAIS BEM DEFINIDAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As nulidades no processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72. Situação dos autos que não se enquadra em quaisquer das disposições daquele artigo.

PERDA DE OBJETO. DÉBITOS CONFESSADOS NO PAES. IRRELEVÂNCIA. FALTA DE ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Descabida a pretensão de perda de objeto do lançamento pela confissão de débitos no PAES, eis que esta não constitui óbice ao lançamento de ofício, sobretudo diante da falta de espontaneidade, situação esta que autoriza a autoridade fiscal a exigir os tributos acompanhados de multa de ofício, ressalvando-se, para efeito de cobrança, a dedução dos valores confessados e das multas aplicadas no parcelamento.

SITUAÇÕES JÁ DECIDIDAS DEFINITIVAMENTE EM OUTRO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DOS ARGUMENTOS.

Situações que foram objeto de decisão definitiva em outro processo administrativo fiscal não podem ser rediscutidas.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO À NÃO-INCIDÊNCIA. DECRETO-LEI 1.510/76.

Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76, uma vez já configurado direito adquirido à época da publicação da Lei nº 7.713/88.

J

76...

EXCLUSÃO DE PENALIDADES. ART. 100, PARAG. ÚNICO DO CTN. INAPLICABILIDADE.

A aplicação de parágrafo único do art. 100 do CTN exige que as penalidades aplicadas estejam diretamente relacionadas à conduta do contribuinte que seja válida no momento de sua efetivação e que esta tenha sido adotada em conformidade com orientação do fisco, o que não foi o caso dos autos.

Lançamento Procedente em Parte.

13. Em face do montante exonerado, a primeira instância de julgamento apresentou recursos de ofício.

14. Cientificado da decisão aos 14/10/2008, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

15. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I - a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 01/12/1998, vez que anteriores a cinco anos da data da intimação da exação;

II – inclusão no Pedido de Parcelamento Especial – PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, de parte dos débitos objeto do auto de infração, que, portanto, devem ser excluídos do lançamento;

III – tece extensas considerações acerca da pertinência da retificação da declaração de bens constantes da declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 1997, exercício 1998, no tocante ao valor de aquisição das ações da Companhia Paulista de Energia Elétrica (CPEE);

IV – erro no lançamento em discussão, vez que foi adotado como custo de aquisição o valor constante da declaração de bens, entretanto, de acordo com o Ato Declaratório CST nº 76, de 02/09/1991, a Instrução Normativa SRF nº 39, de 30/03/1993, e a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, para os bens adquiridos até 31/12/1995, o custo de aquisição, para apuração do ganho de capital, corresponde ao valor atualizado pelos índices da Tabela de Coeficientes, anexa ao referido Ato Declaratório;

V – no mesmo sentido, é a orientação da Nota COSIT/COTIR/DIRF nº 617, de 19/11/1999, considerada, em vários Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes (104-19070, 102-43327, 104-16632, 104-17767, 102-44459, 102-44220), que deve ser observada no presente caso, em respeito ao princípio da verdade material;

VI – a não-incidência do imposto sobre o ganho de capital nas alienações de participações societárias adquiridas nos cinco anos anteriores a 31/12/1988, conforme dispõe o artigo 4º, d, do Decreto-Lei nº 1.510, de 27/12/1976;

VII – a exclusão da multa de ofício, com fundamento no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

16. Ao final, requer o provimento do recurso, com a reforma da decisão de primeira instância.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

Presentes nos autos recurso de ofício e recurso voluntário.

Primeiramente, passamos à análise do recurso necessário.

O artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67, da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece que a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado pelo Ministro da Fazenda. Conforme o artigo 1º, da Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, o limite de alçada está estipulado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O presente recurso de ofício atende às exigências dos referidos dispositivos, dele tomo conhecimento.

Vem a esta segunda instância de julgamento a apreciação da parte do acórdão *a quo* que exonerou o sujeito passivo da imposição tributária referente ao ganho de capital incidente sobre as participações societárias havidas cinco anos antes da revogação do Decreto-Lei nº 1.510, de 27/12/1976.

Dispunha o artigo 1º daquele dispositivo legal que:

Art. 1º. O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.

Entretanto, a alínea *d*, do artigo 4º, do mesmo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, veiculou norma de não-incidência do tributo, quando se tratasse da alienação de participações societárias de que o sujeito passivo fosse detentor há mais de cinco anos, *litteris*:

Art. 4º. Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.
(destaques da transcrição)

Com a entrada em vigor da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu artigo 58, expressamente, foram revogados os artigos 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, onde se

inclui o artigos que previa a tributação da alienação das participações societárias, como também, aquele que determinava a não-incidência, quando se tratasse de participações havidas há mais de cinco anos.

Por outro lado, a mesma Lei nº 7.713, de 1988, em seus artigos 2º e 3º, determina a tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos, entre os quais as participações societárias, como a seguir:

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 O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 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. (destaques da transcrição).

Como, na espécie, as alienações das participações societárias em questão se deram no ano-calendário 1999, há que se averiguar se, diante do novo quadro normativo, o sujeito passivo poderia se aproveitar do benefício da não-incidência, veiculado na alínea d, do artigo 4º, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Dessarte, a controvérsia consiste na caracterização ou não de direito adquirido sobre a isenção de imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de participações societárias, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, e revogada pela Lei nº 7.713, 1988, tendo em vista que a venda das ações ocorreu após a revogação.

Sobre tal matéria, há entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF-MF) de estar a hipótese dos autos inserida no conceito de isenção onerosa ou condicionada, a ensejar a aplicação da regra contida no artigo 178 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975) (destaques da transcrição)

Isto porque o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, houvera concedido a isenção do tributo sob a condição de que o sujeito passivo cumprisse o requisito de não transferir as suas participações pelo prazo de cinco anos contados da sua aquisição ou subscrição.

Assim, implementada a condição pelo titular das ações, antes da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Ou seja, que, em 22/12/1988, a condição para incidência da norma de isenção já estivesse consumada pela propriedade das quotas ou ações pelo prazo de cinco anos, para que a revogação do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, empreendida pela Lei nº 7.713, de 1988 não fosse hábil para afastar a isenção já cristalizada, vez que a condição para a não-incidência foi cumprida antes da revogação do dispositivo que a instituiu.

Sob esse pórtico, incidiria, na espécie, o enunciado da Súmula 544, do Supremo Tribunal Federal (STF), que determina: *Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

O entendimento do STJ pode ser expresso no julgamento do Recurso Especial nº 723.508/RS, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, como demonstra a ementa a seguir transcrita:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI N. 1.510/76, REVOGADA PELA LEI Nº 7.713/88. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. ARTIGO 178 DO CTN. SÚMULA 544/STF. NULIDADE TOTAL DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. Cinge-se a controvérsia acerca do reconhecimento de direito adquirido sobre a isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei n. 1.510/76 e revogada pela Lei n. 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 1991, após a revogação. Implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF. O fato do Fisco tributar os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis, por si só, possui a virtude de comprometer todo o lançamento e afasta a possibilidade de nulidade parcial, relativamente a parcelas identificáveis e destacáveis do débito. Reconhecida a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias e a necessidade de se anular o lançamento fiscal, resta prejudicada análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados.

Recurso especial improvido.

Por seu turno, a CSRF-MF, no julgamento do Acórdão nº 01-03.266, que tratava da matéria em análise, assim se manifestou:

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1.510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECEDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88). Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Conforme restou explicitado pelo voto-condutor do acórdão de primeira instância, no caso dos autos, embora a alienação das ações tenha ocorrido já na vigência da lei que revogou a regra isentiva, uma parcela das ações alienadas integravam o patrimônio do sujeito passivo por um lapso de tempo superior a cinco anos, quando o benefício foi revogado, o que ensejava o direito à não-incidência prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Nesses termos, acertada a providência adotada pelo colegiado julgador *a quo*, não merecendo reparos na exclusão da base de cálculo empreendida, devendo-se negar provimento ao recurso de ofício.

Passamos à análise do recurso voluntário.

O apelo interposto atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O lançamento guerreado que trata de IRPF, em virtude de haverem sido apuradas, nos anos-calendário 1998 a 2003, exercícios 1999 a 2004, as seguintes infrações: i) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais; e II - omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas.

Compõe a parte da exação referente à omissão de ganho de capital pela venda de bens imóveis de propriedade do fiscalizado a alienação de terras situadas nos loteamentos denominados VERTENTE DO RIO VERDE, RIOSINHO SÃO DOMINGOS e RIBEIRÃO DA MATA.

Por outro lado, a parcela do auto de infração que diz respeito à omissão de ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas trata das vendas de ações da CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA e da CIA PAULISTA DE ENERGIA ELÉTRICA e CIA JAGUARI DE ENERGIA.

Preliminarmente, assevera o sujeito passivo que houvera ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos antes de 01/12/1998, vez que fora cientificado ao auto de infração aos 01/12/2003.

Vejamos.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico o entendimento da subsunção do IRPF à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

*TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.*

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º".

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

J

Dessarte, fixada a data do fato gerador, nos termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Na espécie, trata-se de lançamento referente à apuração de ganho de capital sobre a alienação de bens e direitos, quando o fato gerador se dá na data da operação envolvendo o bem.

Dentre as operações objeto da exação, na infração referente à omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, que diz respeito à alienação de lotes de terra situadas no loteamento denominado Vertente do Rio Verde, Riosinho São Domingos e Ribeirão da Mata, houve um fato gerador ocorrido aos 30/09/1998, quando o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração aos 01/12/2003, houvera ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento relativo àquela situação.

Em seguida, alega o recorrente que houvera incluído no Pedido de Parcelamento Especial (PAES), instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, parte dos débitos objeto do auto de infração, que, portanto, devem ser excluídos do lançamento.

O parcelamento de débitos, por meio do PAES, após o início da ação fiscal, porventura empreendido, não faz parte do objeto do litígio que ora se trata.

Com efeito, deve o colegiado abster-se de se manifestar sobre tal questão, o que não impede que os eventuais pagamentos havidos sejam considerados quando da cobrança do crédito tributário.

O recorrente inconforma-se, ainda, contra a negativa da retificação da declaração de bens constantes da declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 1997, exercício 1998, no tocante ao valor de aquisição das ações da Companhia Paulista de Energia Elétrica (CPEE).

O pedido de retificação de declaração empreendido pelo sujeito passivo foi objeto do processo administrativo fiscal nº 10830.007715/98-61, que teve julgamento na Sexta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, que, em sessão de 17/03/2005, por meio do Acórdão nº 106-14.508, decidiu, por maioria de votos, não acatar o pedido de retificação da declaração de bens, referentes aos anos-calendário 1992 e 1998, decisão que transitou em julgado, após negativa de seguimento de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sob esse pórtico, não cabe a este Colegiado tecer quaisquer considerações, no âmbito administrativo, acerca daquela lide.

Aduz, também, o recorrente, ter ocorrido erro no lançamento em discussão, vez que foi adotado como custo de aquisição o valor constante da declaração de bens, entretanto, de acordo com o Ato Declaratório CST nº 76, de 02/09/1991, a Instrução Normativa SRF nº 39, de 30/03/1993, e a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, para os bens adquiridos até 31/12/1995, o custo de aquisição, para apuração do ganho de capital, deve corresponder ao valor atualizado pelos índices da Tabela de Coeficientes, anexa ao referido Ato Declaratório.

Sobre o assunto, o artigo 96 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991, assim dispõe:

Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992.

§ 1º - A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento.

(...)

§ 5º - Na apuração de ganhos de capital na alienação dos bens e direitos de que trata este artigo será considerado custo de aquisição o valor em UFIR:

a) constante da declaração relativa ao exercício financeiro de 1992, relativamente aos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991.

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 39, de 30/03/1993, traça as diretrizes sobre a correção do custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31/12/1991, através de seus artigos 7º, 8º e 9º, verbis:

Art. 7º. Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado em quantidade de UFIR constante da declaração relativa ao exercício de 1992, apresentada tempestivamente, ressalvado o disposto nos arts. 8º e 9º.

Art. 8º - A pessoa física obrigada à apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, que não avaliou os bens e direitos a preço de mercado em 31/12/91, deverá efetuar a correção do custo de aquisição até essa data, aplicado os índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91.

Parágrafo único. O valor assim encontrado, em 31.12.91, deverá ser convertido em quantidade de UFIR, pelo valor desta no mês de janeiro de 1992 (Cr\$.597,06).

Art. 9º - A pessoa física que, na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, avaliou pelo valor de mercado bens adquiridos até 31/12/91, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991, ano-base 1990, a cuja apresentação se encontrava obrigada, deverá considerar custo de aquisição o valor original do bem ou direito alienado, corrigido pelos índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91.

Por fim, a Portaria MF nº 327, de 22/04/1992, estabeleceu prazo para retificação do valor de mercado dos bens declarados em UFIR, conforme dispõe em seus artigos 3º, *litteris*:

J

Art. 3º - Até 15 de agosto de 1992, não será instaurado procedimento fiscal de ofício, tendo por objetivo o valor, em UFIR, em 31 de dezembro de 1991, informado na declaração de bens.

Parágrafo único. Fica facultado ao contribuinte retificar o valor de mercado dos bens declarados em UFIR, nas condições e prazo previsto neste artigo.

Ressalte-se que até a edição da Lei nº 8.383, de 1981, a correção do custo de aquisição de bens ou direitos, na apuração do ganho de capital, se fazia com base na Tabela de Coeficientes anexa ao Ato Declaratório CST Nº 76, de 1991. Com a nova regra estabelecida no § 5º da Lei nº 8.383, de 1991, vigoraram nos anos-calendário de 1992 e 1993, dois procedimentos para o cálculo do custo corrigido, um com base nas disposições do Ato Declaratório CST nº 76, de 1991 - em vigor desde 02/09/1991, e o outro previsto no § 5º do artigo 96 da Lei nº 8.383, de 1991 - que vigorou a partir do exercício financeiro de 1992.

A Portaria MF nº 327, de 22/04/1992, prorrogou o prazo de entrega da declaração de rendimentos, referente ao ano-calendário de 1992, para o dia 14/05/1992. Sendo que o artigo 3º, da citada Portaria, impede a instauração de procedimento fiscal de ofício, no que tange aos valores em UFIR registrados nas declarações de bens em 31/12/1991, até 15 de agosto de 1992. Assegurando, assim, ao sujeito passivo o direito de retificação do valor de mercado dos bens declarados, em UFIR, se solicitado até 15 de agosto de 1992. Após essa data, somente se admite a retificação de valores incluídos na declaração de bens se comprovado o cometimento de erro quanto ao seu preenchimento.

Como o sujeito passivo somente apresentou a declaração de rendimentos, aos 21/12/1998, há que se considerar descumpridas as condições estabelecidas, tanto no Ato Declaratório CST nº 76, de 1991, como no artigo 96 da Lei nº 8.383, de 1991, no tocante a apresentação declaração de bens e direitos individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, convertidos em quantidade de UFIR e, por consequência, impedido do direito à opção de considerar como custo na apuração de ganhos de capital na alienação dos bens constantes daquela declaração.

Pugna também o recorrente pela exclusão da multa de ofício, com fundamento no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

A norma invocada pelo sujeito passivo determina, *litteris*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

J

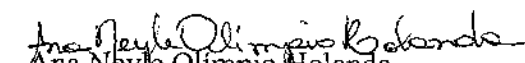
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (destaques da transcrição)

A exclusão de penalidades que predica o parágrafo único do invocado artigo 100 do Código Tributário Nacional exige a ocorrência de qualquer das situações previstas nos incisos I a IV da mesma norma, o que, na espécie, não restou demarcado.

Forte no exposto, voto pelo não provimento do recurso de ofício e pelo provimento parcial do recurso voluntário, para excluir da exação do lançamento referente ao fato gerador ocorrido aos 30/09/1998, em virtude da decadência.



Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2009


Ana Neyla Olímpio Holanda