MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10980.009877/00-15
Recurso nº.	:	129.921
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 1996
Recorrente	:	FLÁVIO AZAMBUJA MARDER
Recorrida	:	DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de	:	21 de agosto de 2002
Acórdão nº.	:	104-18.882

DECADÊNCIA – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do imposto no mês subseqüente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Assim, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FLÁVIO AZAMBUJA MARDER.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Acompanhou o Relator, pelas conclusões, a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

Processo nº. : 10980.009877/00-15
Acórdão nº. : 104-18.882

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10980.009877/00-15
Acórdão nº. : 104-18.882
Recurso nº. : 129.921
Recorrente : FLÁVIO AZAMBUJA MARDER

RELATÓRIO

FLÁVIO AZAMBUJA MARDER, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 004.141.319-91, residente e domiciliado na Cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Cândido Xavier, nº 331/31, Bairro Água Verde, jurisdicionado a DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 252/266, prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 270/302.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 13/12/00, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 93/96, com ciência, em 14/12/00, através de AR, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 3.168.895,05 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1996, correspondente ao ano-calendário de 1995.

O lançamento foi motivado pela constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa. Infração está capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, 16 a 22, da Lei n.º 7.713; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134/90; e artigos 7º e 21, da Lei nº 8.981/95.

Processo nº. : 10980.009877/00-15
Acórdão nº. : 104-18.882

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, autuantes, esclarecem, ainda, através do Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que houve omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações ou quotas, conforme Contrato de Promessa de Compra e Venda de Participações Societárias, firmado em 07/06/95;

- que o contribuinte omitiu ganhos na alienação de quotas de Capital Social da empresa Flamapec-Agropecuária Ltda., para a empresa Flamaoeste-Agricultura e Pecuária Ltda., conforme o documento supra citado. E ainda, conforme Declaração de Bens de sua Declaração do Imposto de renda Pessoa Física do exercício de 1996, ano-calendário de 1995;

- que observa-se que a venda por valor atualizado das referidas quotas, teve por objetivo evitar a incidência de tributação na venda por desapropriação de imóveis, feita entre a empresa Flamaoeste-Agricultura e Pecuária Ltda. e a Companhia Paranaense de Energia – COPEL, instrumento este lavrado em 29/03/96;

- que o contribuinte em data de 17/05/95, solicitou a retificação do valor das quotas ora alienadas em sua Declaração de Bens do ano base de 1991, o que foi indeferido, conforme Processo nº 10935.001760/95-91.

Em sua peça impugnatória de fls. 104/133, instruído pelos documentos de fls. 134/250, apresentada, tempestivamente, em 11/01/01, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que a exigência tributária que os autuantes pretendem impor ao impugnante é insubsistente sob múltiplos aspectos. Padece de inúmeros vícios, que a tornam totalmente descabida e infundada, consoante será detidamente evidenciado a seguir;

- que em primeiro plano, ver-se-á que pereceu o direito de o fisco promover o lançamento ora impugnado, eis que transcorridos mais de cinco anos entre a data da ocorrência do fato gerador e momento da lavratura do auto de infração;

- que, ademais, é absolutamente descabida e falaciosa a afirmativa de que a operação realizada pelo impugnante em 07 de junho de 1995 teria como propósito evitar a incidência de tributação na desapropriação de imóvel rural ocorrida em 29 de março de 1996;

- que segundo o ilustre julgador pode observar de pronto, o procedimento fiscal, afora destituído de fundamentação legal e fática, é escancaradamente contraditório na medida em que sugere a adoção de artimanhas com escopo de evitar tributação em operação de desapropriação, que sabidamente está fora do campo de incidência tributária;

- que a retificação procedida pelo impugnante em sua declaração de bens, dentro do prazo regular, objetivou, única e exclusivamente, eliminar o flagrante equívoco na atribuição do valor dos mesmos, eis que nitidamente aquém do valor de mercado que possuíam em 31/12/91;

- que a documentação já apensada ao presente processo denota que a venda da participação societária que ensejou a lavratura do auto de infração ora guerreado ocorreu em 07 de junho de 1995, enquanto o lançamento do pretendido crédito tributário materializou-se por ocasião da lavratura da peça fiscal, procedimento adota em 13 de

dezembro de 2000 ou, mais precisamente, em 14 de dezembro de 2000, data em que o impugnante foi da mesma cientificado via postal;

- que resta evidente, por conseguinte, o decurso do prazo decadencial de cinco anos verificado entre a data da ocorrência do fato gerador e a data do lançamento procedido mediante o Auto de Infração objeto da presente impugnação;

- que, indiscutivelmente, as operações realizadas pelas pessoas físicas que apresentam ganho de capital estão sujeitas à tributação definitiva apurada mensalmente, nos termos do que dispõe o artigo 21 da Lei nº 8.981/95;

- que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes corrobora amplamente o referido entendimento. As decisões a seguir reproduzidas ilustram, com absoluta clareza, o posicionamento no sentido de que o prazo decadencial para que seja efetuado o lançamento nas operações de alienação de bens e direitos é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador;

- que depois de efetuar a entrega tempestiva da sua Declaração de rendimentos relativa ao período-base encerrado em 31 de dezembro de 1991, o impugnante constatou a ocorrência de erro na atribuição dos valores das participações societárias junto às empresas Flamapar S/A e Flamapec Agropecuária Ltda., eis que muito inferiores ao valor efetivo de mercado;

- que, assim, tendo presente as disposições do artigo 96 da lei nº 8.383, de 1991, que impuseram aos contribuintes a obrigação de apresentarem a declaração de bens do exercício de 1992 contendo o valor de mercado dos bens possuídos naquela data, o impugnante adotou o procedimento previsto no artigo 880 do RIR/94, vigente à época;

- que dessa forma, respaldado em Laudo de Avaliação elaborado pela empresa Confal Consultoria Florestal Ltda., o impugnante encaminhou, em 17/05/95, Pedido de Retificação da Declaração relativa ao exercício de 1992, objetivando que a mesma passasse a refletir o valor de mercado das aludidas participações societárias;

- que dito pedido de retificação foi rejeitado com base no argumento de que fora encaminhado a destempo e de que não restara comprovada a ocorrência de erro de fato na elaboração daquela declaração – exercício de 1992;

- que o referido pedido de retificação, frise-se, ainda se encontra pendente de apreciação perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Colendo Conselho de Contribuintes;

- que além da farta jurisprudência referida naquela peça recursal, transcreve-se ainda a ementa do Acórdão n° 102-43.722, de 15/04/99, através do qual a Segunda Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso interposto pelo contribuinte;

- que o procedimento fiscal, em mais um equívoco dentre tantos praticados, considerou como custo da participação societária alienada o valor nominal, ou mais precisamente, a quantidade de quotas transferidas pelo impugnante para a empresa Flamaoeste, constantes do "Contrato de promessa de Compra e Venda" celebrado em 07/06/95;

- que o valor de mercado do patrimônio líquido da empresa Flamapec, apurado com base no Laudo de Avaliação da empresa especializada Confal atingiu o valor de Cr$ 22.442.388.547,88 em 31/12/91;

- que o valor acima referido atualizado de conformidade com a variação da UFIR de 31/12/91 (597,06) e aquela do segundo trimestre de 1995 (0,7061), correspondente ao montante de R$ 26.541.001,83, que representava o valor de mercado atualizado da participação societária detida pelo impugnante e demais membros da família Marder naquela empresa;

- que feitos os ajustes relacionadas com a parcela do patrimônio vertida para a Flamgril em conseqüência da cisão parcial procedida na Flamapec (2,3055%) e o valor do acervo patrimonial que remanesceu na referida sociedade, o custo total das participações societárias de titularidade do impugnante e de seus familiares ficou definido em R$ 25.560.459,10;

- que considerando-se o preço total de venda das participações societárias pertencentes ao impugnante e demais familiares foi de R$ 24.500.000,00, conforme contrato celebrado em 07/06/95, resta evidenciada a inexistência de qualquer parcela de ganho de capital a tributar, seja em relação ao impugnante como aos demais cedentes que integram a família Marder, na medida em que as mesmas foram efetuadas proporcionalmente;

- que constitui princípio jurídico consagrado e até mesmo regra constitucional a premissa de que o valor pago pelo ente público expropriador ao proprietário de imóvel submetido à desapropriação deve representar justa indenização, ou seja, valor que permita recompor o patrimônio ou até mesmo a aquisição de outro bem com características semelhantes àquele que foi expropriado em favor do interesse público.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a tese do impugnante, em síntese muito apertada, é a de que o Imposto de renda da pessoa Jurídica se classifica dentre aqueles que se sujeitam ao lançamento por homologação. Por essa razão, a decadência do direito de lançar desloca-se da hipótese prevista no inciso I do artigo 173 para o parágrafo 4° do artigo 150, ambos do Código tributário Nacional;

- que ainda que se possa classificar o IRPJ dentre aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não seria cabível que o caso concreto se amolda ao gênero. Ocorre que simplesmente não houve pagamento. O impugnante e os demais alienantes das participações societárias em nenhum momento recolheram sequer um centavo a título de IRPF sobre ganho de capital. Sua intenção em nenhum momento foi efetuar o lançamento do tributo, até porque entendiam que o mesmo não era devido. Pelo contrário, o que se viu foi a adoção de artifício consistente nas diversas alterações societárias, durante a fase de negociação do valor da desapropriação amigável, visando eximir-se da imposição tributária;

- que nos termos do artigo 150 da lei n° 5.172, de 25/10/66 – CTN, o lançamento por homologação diz respeito àqueles tributos que o sujeito passivo deva antecipar o pagamento sem prévio exame da Administração, e realiza-se pelo ato em que a Administração toma conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, ou seja, nos termos da lei somente ocorre o lançamento por homologação quando a autoridade administrativa toma conhecimento do pagamento prévio efetuado pelo contribuinte. Significa dizer que, mesmo tratando-se de tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da administração, se esse pagamento não ocorrer, não caberá falar que ocorreu lançamento por homologação, à míngua de pagamento a ser homologado;

- que enfocando o mérito, chamo a atenção para o fato de que o objeto do lançamento é a obrigação tributária inerente ao ganho de capital decorrente da alienação que diversas pessoas físicas, todas membros da família Marder, fizeram de suas participações societárias no capital da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda., conforme se encontra registrado no documento de fls. 79-83. Essa advertência é importante porque tanto o auto de infração alude a – como o contribuinte elege como ponto principal de sua defesa – uma ocorrência que, na realidade, possui relevância quase nula para o deslinde do verdadeiro mérito da testilha materializada nestes autos;

- que a ocorrência a que equivocadamente atribuíram o condão de influir significativamente no mérito do lançamento aqui analisado é o pedido de retificação da DIRPF/1992, formulado pelo contribuinte em 17/05/95, e que veio a gerar o PAF nº 10935.001760/95-91, o qual já foi apreciado pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de cuja decisão foi interposto Recurso de Divergência para a Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- que não tenho em mãos o PAF nº 10935.001760/95-91, todavia, em razão da análise dos processos alusivos aos demais membros da família Marder que se encontram em idêntica situação, concluo que o pedido objetivou a mudança em apenas dois itens: (1) – participação na empresa Flamapec – Agropecuária Ltda., e (2) – Participação na empresa Flamapar S/A;

- que a propósito, o exame da declaração de rendimentos alusiva ao ano-base de 1994, entregue pelo contribuinte em 31/05/95, revela que as participações societárias por ele declaradas resumiam-se a: (1) – Flamapar S/A – 27.711.012 ações ON próprias; (2) – Flamapar S/A – 5.427.752 ações ON em nome do cônjuge; (3) – Flamapec – Agropec Ltda., 101 quotas de capital próprias; e (4) – Flamapec – Agropec. Ltda. – 50 quotas em nome do cônjuge;

- que como se vê, mesmo que o impugnante tivesse colhido êxito em sua tentativa de alterar o custo da sua participação societária na empresa Flamapec – Agropecuária Ltda., o que – deve ser registrado com tintas fortes – não ocorreu, o efeito consistiria na majoração do custo de apenas 151 quotas de capital por ele e sua esposa à época possuídas;

- que é preciso enxergar com nitidez os fatos e analisá-los, sob pena de extrairmos conclusões precipitadas e sofismáticas. Com efeito, em nenhum momento se pode perder de vista que o negócio jurídico que veio a constituir o fato gerador da obrigação tributária alusiva ao crédito lançado é o contrato de promessa de compra e venda de participações societárias por meio do qual foram negociadas quotas de capital da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda.;

- que a análise desse documento deixa óbvio que em nenhum momento se cogitou da venda de quotas da empresa Flamapar Participações Ltda., que na declaração de rendimentos é denominada Flamapar S/A Participações. Demais, deve ficar registrado que nestes autos também não consta nenhuma menção a eventual alienação de participação societária na empresa Flamapar Participações Ltda.;

- que se a participação que o impugnante – assim como os demais membros da família Marder – possuía/possui na empresa Flamapar Participações Ltda., não foi alienada, não cabe falar em apuração de ganho de capital sobre essa venda. Logo, carece do mínimo propósito especular neste processo acerca de sua eventual alteração de custo;

- que reitero ser necessário ter em mente que, para fins que interessam a este processo, o impugnante possuía em 31/12/91, participação societária em duas pessoas jurídicas distintas, que não se confundem. Essa é uma realidade contábil que não pode ser

ignorada, mesmo que a controlada Flamapec – Agropecuária Ltda. fosse o único bem componente da holding, a empresa Flamapar Participações Ltda.;

- que, todavia, o balanço patrimonial da holding, levantado em 30/04/95, revela que esta possui em seu ativo permanente participações em 4 empresas coligadas/controladas (Redram – Construtora de Obras Ltda., Flamapec – Agropecuária Ltda., Marder – Construções Civis Ltda., e Festugato Agroindustrial S/A), e também participação em duas outras empresas não classificadas como coligadas/controladas (Proeste – Empr. Reunidas do Oeste do Paraná e Iguaçu Shopping Center). Em assim sendo, é erronia crassa pensar que eventual alteração no valor da participação acionária da holding implique automática alteração no valor da participação de cada sócio em uma empresa específica dentre o conjunto das coligadas/controladas. Além do mais, se o laudo de avaliação de fls. 144/156 já existia em 30 de junho de 1992, como se encontra grafado textualmente às fls. 156, para que surtisse algum efeito contábil, deveria Ter sido cumprida a disposição constante do artigo 248, da Lei nº 6.404, de 1976;

- que conclui-se, portanto, que quando os diversos membros da família Marder optaram por concretizar os passos traçados no planejamento tributário e criaram a holding Flamapar Participações Ltda., para intermediar sua participação societária nas várias empresas do clã, optaram por colher os bônus resultantes dessa estratégia. Mas, simultaneamente, dispuseram-se a arcar também com os ônus dela decorrentes;

- que um desses ônus emerge agora na constatação inequívoca de que a participação de cada membro da família na empresa holding Flamapar Participações Ltda., não se confunde com a participação respectiva na empresa Flamapec – Agropecuária Ltda., uma vez que são pessoas jurídicas distintas;

- que admitir, portanto, que a alteração no preço de custo das quotas de capital da sociedade Flamapar Participações Ltda. significa automática alteração no custo das quotas de capital da sociedade Flamapec – Agropecuária Ltda., como quer o impugnante, afronta por completo o princípio da distinção da personalidade jurídica de cada uma dessas entidades e vem a ser a negação de toda a lógica que enformou a criação da empresa holding;

- que a pretensão do impugnante, como se viu, assenta-se na premissa de que o total da participação societária por ele alienada via do instrumento de fls. 79/83, consiste em capital no valor total, já incluída a participação de sua esposa, de R$ 1.155.660,00 conforme demonstrativo de fls. 81, já lhe pertencia em 31/12/91;

- que ocorre que essa é uma premissa absolutamente falsa. Está documentado nestes autos que até a data de 22/05/95, o impugnante manteve inalterada sua participação na holding Flamapar Participações Ltda. Somente nesta data, e por meio da primeira alteração contratual da holding (fls. 23/28) é que, em decorrência da cisão então verificada, a participação do impugnante e sua esposa no capital social da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda. ascendeu de R$ 151,00, correspondente a 0,004267% do capital social conforme quadro demonstrativo de fls. 19, para R$ 1.200.000,00, correspondente a 33,3332% do capital total, conforme quadro demonstrativo de fls. 21;

- que a conclusão óbvia, portanto, é que, no que concerne à aquisição para fins de custo, a participação do impugnante e sua esposa na sociedade Flamapec – Agropecuária Ltda. biparte-se nas seguintes parcelas distintas: 1) o valor de R$ 151,00 corresponde a participação existente na data de 31/12/91 e, 2) o valor de R$ 1.199.849,00 correspondente a participação adquirida na data de 22/05/95;

- que tendo ficado inequívoco que, somente em 22/05/95 o impugnante e sua esposa houveram essa parcela da participação societária, e em decorrência de cisão ocorrida na holding, emerge óbvia a conclusão de que não existe a possibilidade de atribuir-se a essa parcela de capital então recebida pelo impugnante e sua esposa um suposto valor pretérito, como se fosse ela existente em 31/12/91.

A ementa da decisão da autoridade singular que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-Calendário: 1995

Ementa: DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

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

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ATÉ 31/12/1991. NÃO SE INCLUEM NO CONCEITO OS CUSTOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ADQUIRIDAS EM 1995, POR CISÃO DE EMPRESA HOLDING.

A norma que autoriza considerar como custo de aquisição o valor de mercado em 31/12/1991, constante do artigo 805 do RIR/94, por óbvio, contempla apenas os bens que já compunham o patrimônio do contribuinte naquela data. Ocorrendo, portanto, de o contribuinte possuir em 31/12/1991, simultaneamente, quotas de capital em empresa holding e empresa controlada, tais bens devem ser considerados de forma distinta e isolada,

em razão de se referirem a pessoas jurídicas diversas e com patrimônios autônomos. Por essa razão, mesmo se deferida alteração no valor do custo declarado relativamente à participação no capital da holding, não implica atribuição de valor correspondente a hipotética participação indireta no capital da empresa controlada. Tendo havido cisão das duas sociedades em 1995, ato embasado em laudo de avaliação subscrito por três peritos idôneos que dimensionou o patrimônio líquido de cada sociedade, deve prevalecer como custo de aquisição das quotas então havidas o valor que, constante do laudo e acatado por todos os sócios, foi atribuído à operação.

MATÉRIA OBJETO DE DECISÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não compete ao julgador administrativo pronunciar-se acerca de matéria que já foi objeto de decisão irreformável no âmbito da Administração.

MATÉRIA NÃO PERTINENTE AOS FATOS DISCUTIDOS NOS AUTOS.

Versando os autos sobre apuração de ganho de capital sobre venda de participação societária, não cabe ao julgador administrativo pronunciar-se sobre a incidência – ou não – de tributos sobre desapropriação amigável de imóvel pactuada entre terceiros e que não envolve este contribuinte.

LANÇAMENTO PROCENDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/05/01, conforme Termo constante às fls. 267/269, o recorrente interpôs, tempestivamente, em 12/06/01, o recurso voluntário de fls. 270/302, instruído pelos documentos de fls. 303/314, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelo argumento da impossibilidade de aplicação da taxa Selic em débitos tributários.

Consta às fls. 318/319 a relação dos Bens e Direitos para Arrolamento, para que o contribuinte possa interpor recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, sem efetuar o depósito judicial prévio de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.

Processo nº. : 10980.009877/00-15
Acórdão nº. : 104-18.882

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Inicialmente se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Como se vê nos autos, o contribuinte suscinta preliminar de decadência, no entendimento de que quando se tratar de operações de ganho de capital, o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data da alienação = 07/06/95) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração (data da ciência do lançamento = 14/12/00).

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento de que, quando se tratasse de hipótese de imposto de renda pessoa física, o lançamento se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda

pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

Por outro lado, nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, e que os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do imposto no mês subseqüente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário com relação aos ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos – ações/quotas não negociadas em bolsa -, ocorrido em 07/06/95, em razão dos motivos abaixo expostos.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a

reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, após determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° da Lei n° 7.713/88, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n° 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

A base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o juste final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nade deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> .....
>
> 4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
>
> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omisso na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação .... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Se faz necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de

saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Não me restam dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário, sendo que o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, necessariamente, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, e que este tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa, perfeitamente, na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

Como, também, não restam dúvidas de que a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, relativo a ganhos de capital, nasce na data da alienação, ou seja, na formalização do negócio jurídico de venda.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja conseqüência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação à esta obrigação tributária.

Em assim sendo, correto está o recorrente em seu posicionamento, já que o prazo qüinqüenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo ao fato gerador de ganhos de capital ocorrido 07/06/95, começou a fluir em 08/06/95, exaurindo-se em 07/06/00. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração, em 14/12/00, a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário, haja vista que havia decorrido mais de cinco anos.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou em 07/06/1995, e o termo final do prazo se deu em 07/06/2000. Tendo o autuado tomado ciência do Auto de Infração, em 14/12/00 (fls. 101), o lançamento se deu a destempo.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário constituído.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2002

NELSON MALLMANN

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo qüinqüênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto a matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Diz a legislação de regência:

Lei n.º 8.134, de 1990:

"Art. 18 – Fica 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 parágrafos 2º e 3º do art. 3º da Lei n.º 7.713, de 1988, observado o disposto no art. 21 da mesma lei.

.....

§ 1º - O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente 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, da declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.".

Lei n.º 8.383, de 1991:

"Art. 12 – As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declarações de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

§ 1º - Os ganhos a que se referem o artigo 26 desta Lei e o inciso I do art. 18 da Lei n.º 8.134, de 1990, serão apurados e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual e o imposto pago não poderá ser deduzido na declaração.".

Lei nº 8.981, de 1995:

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

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

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

Dos textos legais, acima transcritos, depreende-se que a partir de 1° de janeiro de 1991 o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva, cabendo ao próprio beneficiário o recolhimento do imposto.

Como, também, se observa, a apuração da tributação nas operações que apresentam ganho de capital é realizada em separado. O imposto relativo a tais operações não é computado para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda progressivo devido na Declaração de Ajuste Anual. O ganho de capital tem fato gerador instantâneo, que ocorre no exato momento da concretização da operação de alienação, sendo que o imposto correspondente deverá ser recolhido no mês imediatamente posterior ao da alienação.

Em outras palavras, verifica-se, a partir dos textos legais acima mencionados, que a tributação dos ganhos de capital é definitiva, cabendo ao próprio contribuinte proceder ao recolhimento do imposto, consistindo em um típico lançamento por homologação.

Portanto, indiscutivelmente o ganho de capital possui regramento próprio e específico, não se confundindo com os demais rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, que estão sujeitas ao imposto de renda progressivo, apurado por ocasião da elaboração da Declaração de Ajuste Anual, segundo critérios e normas totalmente distintas.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da

contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo qüinqüenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas de que o tributo oriundo de ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza previsto no artigo 18, da Lei n.º 8.134, de 1990; artigo 12, da Lei n.º 8.383, de 1991, e artigo 21, da lei nº 8.981, de 1995, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher, mensalmente, os seus impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento