



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Recurso nº. : 120.485
Matéria : IRPF - Ex: 1993
Recorrente : LUIZ ALVES AMORIM
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 08 de dezembro de 1999
Acórdão nº. : 104-17.293

IRPF – 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 subsequente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (Art. 173 do CTN) 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.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ ALVES AMORIM.

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 lançar o crédito tributário constituído, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293
Recurso nº. : 120.485
Recorrente : LUIZ ALVES AMORIM

RELATÓRIO

LUIZ ALVES AMORIM, contribuinte inscrito no CPF/MF 017.021.658-68, residente e domiciliado na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Avenida Presidente Wilson, n.º 3.743 – Vila Independência, jurisdicionado à DRF/SÃO PAULO/SUL, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 78/87, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 91//100.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/06/98, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 49/52, com ciência em 18/06/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 269.860,15 (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, inciso I da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 a 21, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º, 2º e 18, inciso U e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90; artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.383/91.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

O Auditor Fiscal da Receita Federal, atuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 47/48, entre outros, os seguintes aspectos:

- que verificou que o contribuinte realizou operações de compra a prazo e venda à vista de contratos de exportação denominados "Export Notes", a transação constitui-se na compra dos citados direitos para liquidação futura sendo os mesmos revendidos após poucos dias à vista para a mesma instituição interveniente, ou seja o Banco Pontual S.A, sendo que no ato da venda, a operação foi totalmente liquidada pela entrega pelo contribuinte de CDB's de emissão do próprio Banco Pontual S.A, para quitação do débito, extinguindo a obrigação nessa data. Desta forma, o custo de aquisição dos contratos é igual ao valor pago pela emissão do CDB utilizado para o pagamento, resultando em ganho de capital, pois o custo de aquisição foi inferior ao valor da venda;

- que intimado, em 30/08/95, o contribuinte apresentou cópias dos documentos que comprovam a operação, bem como cópia de sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, onde não aparece declarada a receita. Configurando dessa maneira a omissão de receita e a conseqüente falta do pagamento do imposto sobre o ganho de capital.

Irresignado com o lançamento, o atuado, apresenta, tempestivamente, em 17/07/98, a sua peça impugnatória de fls. 55/64, instruída pelos documentos de fls. 65/76, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de conseqüência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, em preliminar, levando-se em conta que a tributação do ganho de capital é definitiva, devendo o tributo correspondente ser apurado e recolhido até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente à sua obtenção, independentemente de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

qualquer manifestação prévia do fisco, ou de declaração do contribuinte, e considerando que os fatos geradores dos ganhos de capital a que se refere a autuação ora impugnada ocorreram nos meses de outubro/92 e novembro/92, verifica-se que poderia a Fazenda Nacional, na omissão do impugnante, constituir os créditos tributários correspondentes a partir de 16/11/92 e de 16/12/92, respectivamente. Se não o fez, perdeu o direito de fazê-lo;

- que com efeito, nos termos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, "O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Ora, se podia ter realizado ditos lançamentos em novembro/92 e dezembro/92, respectivamente, o termo inicial do prazo decadencial é o dia 1º de janeiro de 1993, extinguindo-se, conseqüentemente, em 1º de janeiro de 1998;

- que, porém, como o lançamento tributário foi efetivado em 18/06/98, data da notificação ao impugnante, verifica-se ter ocorrido, para a Fazenda Nacional, a perda do direito de lançar (decadência), tornando absolutamente nulo o auto de infração ora impugnado;

- que "data vênia", pela descrição da pretensa irregularidade atribuída ao impugnante, constante do "Termo de Verificação", não se tem condições de saber em que consistiram e como efetivamente ocorreram as operações por ele realizadas, e que levaram à absurda e improcedente autuação. Tal descrição também não explica em que consistiu o pretense ganho de capital, que levou a fiscalização a exigir o recolhimento das quantias ora questionadas;

- que o que aconteceu, na realidade, foi que, em 20/10/92, o impugnante celebrou, com o Banco Pontual, na condição de cessionário, o "Instrumento Particular de Cessão de Crédito", mediante o qual tornou-se cessionário de direitos de créditos no valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

de US\$ 1.028.750,00, pelos quais deveria pagar, em 29/12/92, a quantia preestabelecida de Cr\$ 9.831.042.778,00;

- que tendo em vista que não mais lhe convinha manter ditos direitos de crédito, e como se tornou conveniente ao Banco Pontual readquiri-los, o impugnante, em 23/10/92, por intermédio do "Instrumento Particular de Cessão de Crédito", houve por bem cedê-los a essa instituição financeira, pelo preço de Cr\$ 7.535.085.500,00, nessa data creditado em sua conta-corrente ali mantida, de cujo valor utilizou a parcela de Cr\$ 6.542.234.800,00 para a aquisição de um Certificado de Depósito Bancário (CDB) dessa mesma instituição, com vencimento para 05/01/93, equivalente a 1.444.766,45 UFIR;

- que no vencimento do prazo para pagamento da cessão de crédito e na inexistência de outros recursos que lhe permitissem pagar ao Banco Pontual a quantia de Cr\$ 9.831.042.778,00, viu-se na contingência de resgatar, antes do vencimento, o aludido CDB, o que fez, por imposição dessa instituição financeira, pelo valor do seu débito, ou seja, de Cr\$ 9.831.042.778,00. Numa simples operação aritmética, verifica-se que, em 29/12/92, dito CDB, pela UFIR desta data (Cr\$ 7.197,12), teria o valor de Cr\$ 10.398.157.512,60, revelando um prejuízo da ordem de Cr\$ 567.114.734,60;

- que do mesmo modo o impugnante, em 03/11/92, mediante "Instrumento Particular de Cessão de Crédito", adquiriu, do Banco Pontual, os direitos de crédito no valor de US\$ 958.948,00, pelos quais deveria pagar, em 30/12/92, o valor de Cr\$ 9.556.128.329,00, os quais, todavia, foram cedidos, em 06/11/92, a essa instituição, pelo valor de Cr\$ 7.880.700.000,00, igualmente creditado na conta-corrente acima mencionada, e do qual foi destacada a parcela de Cr\$ 6.882.199.300,00 para a aquisição de um CDB, com vencimento para 08/01/93, equivalente a 1.373.242,95 UFIR;



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

- que no vencimento da dívida correspondente à aquisição do direito de crédito de Cr\$ 9.556.128.329,00, em 30/12/92, como não tinha condições de saldá-la, promoveu o resgate antecipado do CDB adquirido em 06/11/92, pelo valor de Cr\$ 9.556.128.329,00, com prejuízo de Cr\$ 424.917.277,47, visto que, em 30/12/92, aquelas 1.373.242,95 UFIR tinham o valor de Cr\$ 9.981.045.606,47;

- que como se pode ver, foram operações absolutamente normais. Nada existe, seja em termos comerciais, seja na legislação, que impeça alguém de alienar algo a prazo e readquiri-lo à vista. A conveniência, ou não, da realização do negócio, desde que não seja ilegal, somente diz respeito àqueles que dele participam;

- que assim sendo, e considerando que, nos termos do artigo 6º, XVIII, da Lei n.º 7.713/88, é isenta do imposto de renda a correção monetária de investimentos, calculada aos mesmos índices aprovados para as UFIR, e desde que seu pagamento ou crédito ocorra em intervalos não inferiores a trinta dias, verifica-se que nada há a tributar, visto que os rendimentos de correção monetária auferidos pelo impugnante são inferiores a esses índices.

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

- que a incidência do instituto da decadência constitui a preliminar de defesa argüida pelo impugnante para afastar a exigibilidade lançada de ofício;

- que existem quatro hipóteses diferentes de início de contagem do prazo decadencial: § 4º do art. 150, incisos I, II e parágrafo único do art. 173 do CTN;



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

- que assim, o cerne da questão reside, fundamentalmente, em determinar qual é o termo inicial do prazo de caducidade aplicável à causa em questão;

- que registre-se, ainda, que a tributação dos ganhos de capital é definitiva, cabendo ao próprio beneficiário proceder ao recolhimento do imposto, consistindo em lançamento por homologação;

- que entretanto, a regra contida no § 4º do art. 150 do CTN, relativamente ao lançamento por homologação, só é aplicável na hipótese de ter havido antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte. Na falta dessa antecipação do pagamento, não se tem, efetivamente, lançamento por homologação, por falta de objeto, mas lançamento de ofício;

- que conseqüentemente, tendo em vista que o contribuinte não antecipou ao fisco qualquer medida de formalização do crédito, mediante recolhimento do tributo, que dê ensejo à homologação, não se aplica à matéria em foco a disposição contida no § 4º do art. 150 do CTN, ficando definitivamente afastada a contagem do termo inicial contado da data da ocorrência do fato gerador;

- que da análise resulta que ao caso em tela, aplica-se tão somente a regra contida no inciso I do art. 173 do CTN;

- que aliás, é entendimento predominante na doutrina que a norma incide sobre decadência do direito de lançar aplicável à hipótese de lançamento por homologação, em que não houve pagamento antecipado, é a regra genérica contida no inciso I do art. ~~173~~ do CTN, segundo o qual o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

- que convém lembrar que o § 1º do art. 52 da Lei n.º 8.383/91, estabelece que o imposto incidente sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos houverem sido percebidos;

- que é importante que se registre, também, que de acordo com o parágrafo único do art. 5º do decreto n.º 70.235/72, os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato;

- que tratando-se, portanto, de fatos geradores ocorridos em outubro e novembro de 1992, com datas de vencimento fixadas em 30/11/92 e 30/12/92, a Fazenda Nacional poderia, em tese, na falta de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, proceder ao seu lançamento, a partir de 01/12/92 e 02/01/93;

- que aplicando, então a referida regra para o fato gerador ocorrido em outubro de 1992, a contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício tem início em 1º de janeiro de 1993, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, decaindo o direito da Fazenda Pública de lançar o tributo, em 1º de janeiro de 1998;

- que já o termo inicial do prazo extintivo para fato gerador ocorrido em novembro de 1992 é 1º de janeiro de 1994, porquanto a Fazenda Pública somente poderia lançar a partir de 02/01/93, extinguindo seu direito de constituir o crédito em 1º de janeiro de 1999;

- que a autuação se fez sobre os ganhos obtidos pelo contribuinte, no ano-calendário de 1992, nas operações com export notes realizadas por intermédio de



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

instrumento particular de cessão de crédito, junto ao Banco Pontual S/A, mediante compra para liquidação futura de créditos em moeda estrangeira e venda à vista, sendo que, no ato da venda, o contribuinte procedeu à liquidação da sua dívida futura pela entrega de CDB de emissão do próprio Banco Pontual S/A, para quitação do débito, liquidando a operação;

- que em face do objetivo do art. 51 da Lei n.º 7.450/85 e de seus próprios termos, a realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal, não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do Imposto sobre a renda, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital. Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes;

- que diante do exposto, salta aos olhos que o benefício obtido pelo contribuinte nas operações de aquisição a prazo e venda à vista de export notes, realizadas simultaneamente às aplicações em títulos de renda fixa (CDB) de emissão do próprio Banco Pontual S/, para serem entregues em regime da dação em pagamento, para liquidação das dívidas contraídas, sob o aparente manto legal das operações, independentemente da denominação dos rendimentos ou títulos e da forma de percepção das rendas a teor do § 4º do art. 3º da Lei n.º 7.713/88, por resultar em aquisição da disponibilidade econômica de que trata o art. 43 do CTN, é tributável.

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



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

**“Imposto de Renda Pessoa Física
Período: Outubro e Novembro de 1992
PRELIMINAR. DECADÊNCIA.**

O termo inicial do prazo decadencial para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que não tenha havido antecipação do pagamento, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL.

A tributação independe da denominação ou da forma de percepção dos rendimentos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, que configure situação de aquisição da disponibilidade econômica de renda.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/05/99, conforme Termo constante às folhas 88/90, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (25/06/99), o recurso voluntário de fls. 91/100, instruído pelos documentos de fls. 101/102, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 101/102 o deferimento de liminar para que a autoridade preparadora admita o recurso voluntário, sem o prévio depósito de 30% do valor do crédito tributário lançado.

É o Relatório.





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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

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 ocorridos nos meses de outubro e novembro de 1992, em razão dos motivos abaixo expostos.

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 imponible, 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



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo 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, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame 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.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

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 tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

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.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

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.

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 quinquênio, 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 recomenda.

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,



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, algumas observações quanto a decadência do imposto de renda apurado em ganhos de capital na alienação de bens e direitos, diz a legislação:

“Lei n.º 8.134/90:

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 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, da declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

Lei n.º 8.383/91:

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."

Verifica-se que a tributação dos ganhos de capital é definitiva, cabendo ao próprio beneficiário proceder ao recolhimento do imposto, consistindo em um lançamento do tipo por homologação.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial 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 tributo, 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.

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 quinquenal 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

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.

Assim, não tenho 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 8.134/90 e artigo 12, da Lei n.º 8.383/91, 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, o procedimento 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007399/98-69
Acórdão nº. : 104-17.293

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 obriedade 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.



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

Processo nº. : 13805.007399/98-69.
Acórdão nº. : 104-17.293

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 consequência é a extinção desse direito.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência suscitada, para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo aos fatos geradores constantes dos autos.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1999.



NELSON MALLMANN