



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

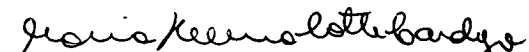
Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Recurso nº. : 144.821
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : ALOYSIO DE ANDRADE FARIA
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 07 de julho de 2005
Acórdão nº. : 104-20.842

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento no mês subsequente, razão pela qual tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALOYSIO DE ANDRADE FARIA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842



NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. *jeel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Recurso nº. : 144.821
Recorrente : ALOYSIO DE ANDRADE FARIA

RELATÓRIO

Contra ALOYSIO DE ANDRADE FARIA, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 001.156.577/20, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 103/107 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no montante total de R\$ 516.495.123,53, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 28/11/2003.

A infração apurada está assim descrita no Auto de Infração: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA – Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações ou quotas, conforme Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 30/11/1998.

É o seguinte o enquadramento legal indicado no instrumento de autuação: arts. 1º a 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; arts. 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981/95; art. 17 e 23 da Lei nº 9.249/95; arts. 22 a 24, da Lei nº 9.250/95.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 98/102 detalha a matéria tributável. Diz a autoridade lançadora que em diligência levada a efeito junto à empresa Alfaster Participações Ltda. verificou que:

"a) a diligenciada, inicialmente, uma sociedade por ações, foi constituída em 09/10/1998, com a denominação "Guaecá Participações e Administração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

S/A", capital de R\$ 5.000,00 e tendo por acionista ABN Amro Bank N.V. (instituição financeira holandesa) e Banco ABN Amro S.A., CNPJ nº 33.066.408/0001-15;

b) em 05/11/1998, a sociedade sofre aumento de capital, por parte do acionista nacional, que o elevou em R\$ 1.403.709.413,00 (...), integralizado mediante conferência de títulos públicos e privados, adquiridos neste dia e no anterior, no montante de R\$ 1.387.718.663,00, e, o saldo (R\$ 15.990.750,00), em moeda corrente, que se concretizaria em até 30 dias (04/12/98);

c) nesse mesmo dia, conforme consignado no Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da sociedade, o acionista holandês transferiu suas ações para o acionista nacional, que, ato contínuo, transferiu a totalidade de sua participação (1.403.714.413 ações) para "Queen Acquisitio Ltda.", CNPJ nº 02.801.342/0001-36; e esta, também, na mesma data, as transferiu para Aloysio de Andrade Faria, CPF nº 001.156.577-20.

d) o sr. Aloysio de Andrade Faria recebeu estas ações por força da execução de permuta realizada com a referida instituição financeira holandesa (nos considerandos do "Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social da Sociedade Comercial, por Cotas de Responsabilidade Limitada, Denominada Alfaster Participações Ltda." há menção à permuta – cópia coletada no curso da diligência);

e) o novo acionista consignou essa participação na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2000 por apenas R\$ 371.954.229,27 (valor que inclui o posterior aumento de capital, no montante de R\$ 271.074.824,00, objeto do citado instrumento particular de alteração de contrato social);

f) o ativo dessa sociedade recebida em permuta era constituído, à época, basicamente, por títulos públicos e privados, fato que sugere que a outra parte tenha adquirido os ativos do sr. Aloysio de Andrade Faria pelo valor de R\$ 1.403.714.413,00;

g) não foram localizadas informações relativas ao recolhimento do imposto sobre ganho de capital referente à alienação dos ativos permutados."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Sob o título "Da análise dos elementos apresentados" o Termo de Verificação Fiscal faz o seguinte relato:

"No demonstrativo, o fiscalizado esclarece que os ativos relacionados nos itens 80, 81, 82 e 83 não fizeram parte da permuta; foram, posteriormente, vendidos (nos anos de 2000 e 2001) ao Grupo ABN AMRO, com apuração de ganho de capital, o que ratificaria a intenção inicial do fiscalizado, explicitado no citado "Contrato de Permuta de Ações", de que a permuta se restringe às sociedades "Taluk Participações S.A." e "Taluk Holdings S.A.".

Quanto aos demais itens, limitou-se a, basicamente, transcrever as mesmas informações constantes da citada Declaração de Bens e Direitos.

Com referência às ações da "Alfapar Securities Inc.", que também teria recebido em permuta, o item 110 da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2000, cuja cópia parcial foi exibida pelo fiscalizado, há indicação de que, em 5.11.1998, teria recebido 50.000 ações da sociedade recebida em permuta por 18.130.040 ações PN da "Taluk Participações S.A.".

Há que se destacar, entretanto, que esse mesmo lote de ações PN teria sido permutado por participação societária na "Alfapar Participações Ltda." (item 109 da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/1999).

O lote representa a totalidade das ações preferenciais da "Taluk Participações S.A.", segundo notícia a ata da assembléia extraordinária, realizada no dia 21.10.1998, às 8:00 horas – cópia da ata fornecida pelo fiscalizado. Identifica-se, portanto, o alegado equívoco: ao invés do discriminado no item 109 da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/1999, a totalidade das ações preferenciais da "Taluk Participações S/A." foram permutados com ações da "Alfapar Securities Inc." enquanto que a totalidade das ações "Taluk Holding S/A." com ações da "Guaecá Participações e Administração S/A.".

Ainda da cópia parcial da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2000 (item 108) verifica-se a complementação da permuta efetivada no dia 23.11.1998, mediante transferência de 9.067.420 ações ON da "Taluk Participações S.A.".

Quanto às informações sobre a constituição e alterações posteriores das sociedades "Taluk Participações S/A." e "Taluk Holdings S/A.", foram

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

exibidas, por cópia, as atas da assembléia de constituição e da assembléia destinada a elevação do capital social.

Do exame da ata da assembléia extraordinária da "Taluk Participações S.A.", realizada no dia 21.10.1998, verifica-se a aprovação da cisão parcial da "Administradora Fortaleza Ltda." com a conseqüente versão à sociedade de todos os direitos e obrigações correspondentes à parcela do patrimônio líquido da parcialmente cindida, e a elevação do capital social de R\$ 2.400,00 para R\$ 27.197.460,00. O aumento (R\$ 27.195.060,00) foi representado por emissão de 9.065.020 ações ordinárias e de 18.130.040 ações preferenciais, subscritas e integralizadas com o valor do patrimônio recebido da parcialmente cindida, atribuídas ao fiscalizado, em substituição às suas cotas na parcialmente cindida, canceladas por força dessa cisão parcial. Os itens 96 e 109 da Declaração de Bens e Direitos relatam estas operações.

Igualmente, os itens 95, 97 e 110 da Declaração de Bens e Direitos reproduzem os eventos aprovados na assembléia extraordinária da "Taluk Holding S.A.", realizada no dia 22.10.1998: a cisão parcial da "Transamérica – Representações Participações Ltda." e da "Nova América – Representações Administração e Participações Ltda.", com conseqüente versão à sociedade de todos os direitos e obrigações correspondentes à parte do patrimônio líquido das parcialmente cindidas, e a elevação do capital social de R\$ 9.600,00 para R\$ 54.503.879,00. O aumento (R\$ 54.494.279,00) foi representado por emissões de 27.249.620 ações ordinárias, subscritas e integralizadas, com o valor do patrimônio recebido da "Nova América – Representações, Administração e Participações Ltda." e de 27.244.659 ações ordinárias, subscritas e integralizadas, com o valor do patrimônio recebido da "Transamérica – Representações e Participações Ltda.", todas, atribuídas ao fiscalizado, em substituição às suas cotas nas parcialmente cindidas, canceladas por força dessas cisões parciais."

São as seguintes as conclusões do Termo de Verificação Fiscal:

"1) após constituição e elevação do capital social das sociedades denominadas "Taluk Holding S.A." e "Taluk Participações S.A.", o fiscalizado transferiu a totalidade de sua participação na primeira sociedade (54.503.879 ações ON), que avaliou por R\$ 100.879.405,27 (item 110 da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/1999), e, posteriormente, como complemento à operação, a totalidade das ações ON da segunda (9.067.420



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

ações), avaliação por R\$ 16.773.596,00 (item 109 e 108 da Declaração de Bens e Direitos, respectivamente, da DIRPF/1999 e da DIRPF/2000), mediante troca, em 5.11.1998, pela totalidade das ações da Guaecá Participações e Administração S.A., que se atribui, para fins tributários, o valor de R\$ 1.403.714.413,00, sabido que o ativo desta sociedade, constituído, basicamente, por títulos públicos e privados, cujos valores de mercado, na data do evento, espelhavam este montante (laudo de avaliação elaborado por Banco Real de Investimentos S.A." aprovado na assembléia extraordinária da "Guaecá Participações e Administração S.A.", realizada no dia 5.11.1998, às 9:00 horas);

2) em consonância com o "Contrato de Permuta de Ações" e mesmo porque nada em contrário foi observado, a permuta concretizou-se mediante troca mútua de ações, sem qualquer pagamento das partes;

3) fica, portanto, caracterizado o resultado positivo na alienação/transferência da participação societária na "Taluk Holding S.A." e na "Taluk Participações S.A.", o inciso IV do artigo 801 do RIR/94 (atual inciso II do artigo 121 do RIR/99) considera apenas a permuta sem recebimento de torna, realizada exclusivamente entre unidades imobiliárias, como excludente da determinação do ganho de capital;

4) a se ver dos recolhimentos, levantados de fontes internas desta Secretaria, efetuados pelo fiscalizado, o conseqüente ganho de capital, no valor de R\$ 1.286.061.411,73 (R\$ 1.403.714.413,00 – 100.879.405,27 – R\$ 16.773.596,00) não foi oferecido à tributação do imposto sobre a renda, até porque a referida participação na sociedade recebida em permuta foi indevidamente atribuído o custo de R\$ 100.879.405,27 (excluídos a elevação do capital e a complementação da permuta);

5) a omissão de rendimentos ora apurada, de acordo com o determinado pela Lei nº 7.713/88, arts. 1º a 3º e §§, 16, 19 e 20; Lei nº 8.134/90, arts. 1º e 2º; Lei nº 8.981/95, arts. 7º e 21; Lei nº 9.249/95, art. 17 e Lei nº 9.250/95, § único do art. 22, sujeita-se ao lançamento de ofício, previsto pelo Regulamento do Imposto de Renda, sem prejuízo da penalidade aplicável e acréscimos legais cabíveis."

Impugnação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 110/137, com as alegações a seguir resumidas.

Preliminar – decadência

Argúi a Contribuinte, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

Diz que à época dos fatos, assim como presentemente, a tributação do ganho de capital estava sujeito á incidência do imposto na forma de tributação exclusiva e definitiva, conforme legislação que menciona.

Aduz, ainda, que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (transcreve diversos Acórdãos nesse sentido), tem sido no sentido de que, a decadência, no caso de operações com ganho de capital, rege-se pela regra do art. 150, § 4º e não a o 173, I, do CTN. Argumenta que a razão para isso é o fato de o imposto estar sujeito à modalidade de lançamento por homologação o que conduz automaticamente à aplicação do art. 150, § 4º, "sem quaisquer ressalvas ou exceções, quer tivesse havido ou não pagamento espontâneo do tributo".

Afirma, referindo-se mais uma vez à jurisprudência administrativa, que o momento da ocorrência do fato gerador, no caso de ganho de capital, é o momento da celebração do negócio jurídico, em razão do qual se verifica a alienação do bem ou direito. (transcreve Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Daí, conclui, no caso em exame, o termo inicial de contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador que seria a data da efetivação da permuta, a qual teria ocorrido em 5/11/1998. Portanto, o lançamento poderia ser efetuado até 5/11/2003, "pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

que é absolutamente nulo o lançamento consubstanciado no auto de infração cientificado em 16 de dezembro de 2003".

Mérito

Sobre o mérito, após resumir que a autuação considerou tributável a diferença entre o valor pelo qual as participações acionárias transferidas se encontravam registrada na sua Declaração de Bens e o valor de mercado das participações acionárias recebidas, o Contribuinte diz que essa pretensão ignora o fato de que, "no Direito Tributário brasileiro, o tratamento tributário de permuta consiste no diferimento da tributação para o momento em que ocorrer a realização por alienação, dos bens adquiridos por permuta, não incidindo o imposto imediatamente, por ocasião do negócio de permuta em si mesmo considerado".

Diz que essa posição encontra-se em disposição expressa de lei e invoca o art. 65 da Lei nº 8.383, de 1991, o qual transcreve, sobre o qual afirma: "longe de tratar-se de norma especial, referente a um caso específico de permuta, a disposição atrás citada tem o significado e alcance de conter uma declaração interpretativa sobre o regime tributário geral de permuta sem torna, que a ele já preexistia, em razão dos princípios gerais que regem a tributação do imposto de renda, como de seguida exhaustivamente se demonstrará".

Argumenta, ainda, o Contribuinte que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional respondendo a consulta "(...) sobre as consequências tributárias da aquisição de ações ou quotas de capital adquiridas através de público leilão no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, mediante a entrega de cruzados novos, certificados de privatização ou ativos títulos de crédito", respondeu com o Parecer PGFN-PGA nº 970-91 (DOU DE 24/9/91), pronunciando-se no sentido da não tributação, com base em argumentos que o Impugnante transcreve, bem como transcreve a conclusão do referido Parecer.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Complementa dizendo que esse Parecer foi aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, nos termos que também transcreve.

Acrescenta, ainda, que foi com base nesse parecer que se introduziu posteriormente o texto do art. 65 da lei nº 8.383, de 1991.

Argumenta que a questão voltou a ser objeto de outro parecer da PGFN, este de nº PGFN-PGA nº 454-92 (DOU de 12/5/92) em resposta a consulta do BNDES que versava sobre os reflexos tributários da permuta no outro contraente do negócio jurídico em que figura o licitante vencedor, e cuja conclusão, afirma o Impugnante, reitera a posição já anteriormente adotada. Anota, ainda, que também este parecer foi aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministro da Fazenda.

Sustenta que a solução consagrada pelo art. 65 da lei nº 8.383/91 viria a ser estendida para os títulos das dívidas estadual e municipal, pela Medida Provisória nº 1.459, de 21/05/1996 e menciona que solução análoga foi dada pela Medida Provisória nº 1.520, de 24/09/1996.

Na seqüência, o impetrante apresenta o que seria uma síntese da análise dos referidos pareceres da PGFN, que, afirma, não poderiam ser contrariados pela autoridade lançadora. A seguir, reproduzo a referida síntese:

"a) Os ganhos de capital eventualmente auferidos em decorrência de alienação de bens ou direitos, a título de permuta, não são tributáveis imediatamente pelo imposto de renda, por ocasião do negócio jurídico permutativo, ficando a tributação diferida para o momento da realização do bem ou direito adquirido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

b) Tal tratamento é corolário do *princípio da realização*, segundo o qual os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos só devem ser submetidos a imposto quando efetivamente realizados e não enquanto permanecerem num estado meramente potencial ou virtual. E isso em decorrência do *princípio da capacidade contributiva*, de nível constitucional (CF artigo 145, § 1º), que só se encontraria plenamente satisfeito se e quando o contribuinte dispuser efetivamente dos recursos econômicos suficientes para satisfazer o imposto;

c) O princípio da realização, em matéria de imposto de renda, encontra-se expressamente afirmado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador *a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*: "I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior". Ora, a simples permuta não é fenômeno suscetível de produzir a disponibilidade imediata da renda;

d) A própria exposição de motivos do Ministério da Fazenda que encaminhou o projeto do Decreto-Lei nº 1.598/77, que adaptou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas à Lei nº 6.404/76 relativa à sociedade por ações, declarada que "o presente adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto *somente quando realizados, isto é quando a pessoa jurídica tem condições financeiras para suportar o ônus tributário*";

e) Por maioria de razão referido princípio se aplica às pessoas físicas, tradicionalmente tributadas pelo imposto de renda segundo o regime de caixa, isto é, "à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos" (art. 2º da Lei nº 7.73/88);

f) Conseqüentemente, a desoneração tributária da permuta não é um privilégio, mas sim o reconhecimento de não incidência (imediata) da regra de tributação;

g) O art. 65 da lei nº 8.383/91, ao remeter para o tratamento tributário da permuta, procede a uma remissão para uma disciplina *preexistente*, pelo que tem caráter meramente *interpretativo* ou *exemplificativo*, destinado a colocar ênfase no fato de que os casos de permuta no âmbito do PND estão *também* abrangidos no regime genérico de permuta;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

h) A não tributação da permuta de imóveis sem torna – reconhecida por atos administrativos como a IN SRF nº 107, de 14 de julho de 1988 – não tem caráter excepcional ou limitativo, antes é corolário da regra mais ampla da intributabilidade da permuta de quaisquer bens e direitos; e

i) A tributação imediata da permuta, anteriormente à realização do bem permutado, configura tributação inconstitucional do patrimônio, pelo que qualquer lei que assim o dispuser (que, aliás, não existe) seria inconstitucional."

Contesta por fim o Impetrante o que chama de "equivocado silogismo do auto de infração". Tal equívoco consistiria em considerar como premissa a afirmação de que toda alienação geradora de ganho de capital, que incluiria a permuta, é, em princípio, tributável, com fundamento no art. 3º, § 3º da Lei nº 7.713, de 1988, que se refere a alienação a qualquer título.

Diz o Contribuinte que "simplesmente tal alienação (permuta) não é só por si suficiente para configurar a realização de um ganho de capital, que é o pressuposto de tributação. Tal tributação, no caso de permuta, só pode ocorrer imediatamente na hipótese de pagamento de torna ou, diferentemente, diferidamente, no momento futuro da realização, por alienação, do bem adquirido pela permuta".

Argumenta que "os Auditores Fiscais da Receita Federal cometeram um grave equívoco em considerar que a referência constante do art. 801, VI do RIR/94, reproduzida no 121, II do RIR/99, teria um caráter de norma excepcional em relação a uma pretensa norma geral de tributação da permuta". E prossegue:

"A gravidade do equívoco decorre: (i) da inexistência de disposição legal expressa que preveja a tributação imediata da permuta; (ii) da inexistência de base legal para as citadas disposições regulamentares, as quais precisamente em razão de sua natureza regulamentar, apenas podem ter

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

natureza interpretativa e não inovatória; e (iii) do disposto no § 3º do art. 123 do RIR/99 (art. 802, § 3º do RIR/94) segundo o qual "na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor da alienação somente o da torna recebida ou a receber", disposição essa de alcance geral, não limitada à hipótese de permuta de unidades imobiliárias".

Sustenta o Contribuinte que a discriminação de tratamento tributário entre operações realizadas sob a mesma forma, distintas apenas pela natureza do objeto, seria inconstitucional e que tal discriminação não pode presumir-se por via regulamentar, em vista dos princípios da igualdade e da legalidade.

E conclui a peça impugnatória:

"59. De tudo o que atrás se expôs resulta que à época em que a operação autuada foi realizada – 5 de novembro de 1998 – o Ministro da Fazenda tinha tornado público, há mais de sete anos, o seu entendimento de que a permuta sem torna, seja qual for a natureza do bem a que respeita, não é suscetível de tributação imediata pelo imposto de renda.

60. Tal entendimento consubstanciou-se em despachos do próprio Ministro da Fazenda, devidamente publicados no Diário Oficial e encaminhados à Secretaria da Receita Federal para as providências cabíveis.

61. Estas publicações geraram para os cidadãos a legítima confiança de que era esse o entendimento da mais alta hierarquia do Ministro da Fazenda, perante o qual poderiam, sem hesitação ou temores, pautar suas condutas.

62. De se concluir, pois, que o auto de infração que ora se impugna não atentou para o entendimento do máximo superior hierárquico da Administração Fazendária, no sentido da intributabilidade imediata de operações de permuta sem torna, razão pela qual foi autuada uma operação pública, clara e transparentemente declarada como legítima pela lei."

Decisão de primeira instância

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

A DRJ/SÃO PAULO/SP II julgou procedente o lançamento nos termos das ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Ano-calendário: 1998

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. ANO-CALENDÁRIO 1998. GANHO DE CAPITAL.

Somente resulta a homologação do lançamento, nos casos de ganho de capital, havendo anterior informação ao Fisco da ocorrência do fato gerador do imposto. Ausente tal informação, não há ato ou procedimento a ser homologado. Preliminar rejeitada.

ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a inconstitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Superior Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões administrativas, inclusive as proferidas pelo Conselho de Contribuintes, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

GANHO DE CAPITAL. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO. INAPLICABILIDADE.

Somente a permuta de unidades imobiliárias, sem o recebimento de torna, está excluída da determinação do ganho e capital, resultando em não-incidência do imposto de renda.

Lançamento Procedente"

Recursos

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 27/04/2004 (515v), o Contribuinte protocolizou, em 19/05/2004 o recurso de fls. 518/549

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

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

onde contesta os fundamentos da decisão recorrida, em síntese, com as mesmas alegações e argumentos da peça impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

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

O Recorrente argúi preliminar de decadência sob o fundamento de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial rege-se pelo § 4º do art. 150 do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento antecipado. Isto é, de que esse prazo é contado a partir da data do fato gerador, que no caso de ganho de capital, como se trata de tributação definitiva, ocorreria no momento da realização da operação ensejadora da incidência do imposto. Por esse critério teria transcorrido mais de cinco anos da data do fato gerador (05/11/1998) e a data da ciência do lançamento (16/12/2003).

Embora reconheça que a tese defendida pelo Contribuinte tem respeitáveis adeptos neste Conselho de Contribuintes, com a devida vênia dos que assim pensam, divirjo desse entendimento.

No meu modo de ver o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Eis o teor do referido art. 150 do CTN:

"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 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Note que o § 4º acima se refere a prazo para a Fazenda Pública se pronunciar, sob pena de restar homologado (tacitamente) o lançamento e extinto o crédito tributário. Nesse sentido, parece claro que o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e pagamento do imposto devido. É dizer, quando há o que ser homologado.

Celso Antonio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 4ª edição, São Paulo, Editora Malheiros, p. 210) define homologação como sendo *"o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão"*.

Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 19ª edição, São Paulo, editora Malheiros), por sua vez, assim define a homologação: *"é o ato administrativo de controle pelo qual a autoridade administrativa superior examina a legalidade e a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

conveniência de ato anterior da própria Administração, de outra entidade ou de particular, para dar-lhe eficácia".

O que se extrai das definições oferecidas pelos consagrados administrativistas é que no cerne do conceito de homologação está a necessidade lógica inafastável da existência de um ato anterior a ser homologado. Não se homologa o nada. Não se homologa a omissão em praticar o ato que deveria ser objeto de apreciação por parte da autoridade a quem compete homologar (ou não) esse mesmo ato.

No caso do lançamento por homologação a que se refere o art. 150, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada há para ser homologado.

Esse entendimento vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como exemplificam as recentes decisões daquele Tribunal cujas ementas a seguir reproduzo:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. PRESCRIÇÃO. ART. 173, INCISO I, DO CTN. ITERATIVOS PRECEDENTES.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, o tributo restou declarado e não pago, inserindo-se na hipótese de lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência passa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado (art. 173, inciso I, do CTN). Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial interpostos pela Fazenda do Estado de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

São Paulo. (AgRg no AG 633786/SP; 2004/0142913-2 Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO - julgamento: 15/03/2005).

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

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT).
2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.
3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.
4. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.
5. Recurso especial provido.

(RESP 512840/SP; 2003/0052007-2. Relatora: Ministra Eliana Calmon - julgamento: 19/04/2005))

NETTO) AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Nas hipóteses que cuidam de lançamento por homologação (imposto de renda) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Com efeito, como bem salientou a ilustre Ministra Eliana Calmon, "nas exações cujo lançamento se faz por **homologação**, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (Resp 183.603/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001). Agravo regimental improvido. (AgRg no RESP 597068/RS; 2003/0176626-9 - Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO - julgamento: 14/12/2004)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

No caso ora examinado, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto de Renda incidente sobre ganho de capital, em que não houve antecipação do pagamento de imposto. Não há como se acionar, portanto, a regra do § 4º do art. 150, do CTN. Aplicável, na espécie, como termo *a quo* para contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento, a regra do art. 173, I do CTN. Isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como o fato gerador ocorreu no mês de novembro de 1998, teria a Fazenda Nacional até o dia 31/12/2003 para exercer o "poder-dever" do lançamento.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

Sala das Sessões (DF), em 07 de julho de 2005


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir de seu voto no que tange a contagem do prazo decadencial quando se tratar de lançamentos por homologação, que no caso específico se trata de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos (ações).

O Conselheiro Relator defende a tese de que o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.

Na sua opinião, o lançamento por homologação a que se refere o art. 150, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada há para ser homologado.

Não há dúvidas, que a discussão nestes autos abrange a incidência de imposto de renda sobre os ganhos de capital auferidos pelo contribuinte na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Nota-se, que o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador lançado, sob o entendimento de que quando se tratar de ganhos de capital, por ser tributação definitiva, há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data da alienação dos bens ou direitos) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, estes ganhos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação (fato gerador) e o recolhimento do imposto se processa no mês subsequente. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à 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. Sendo exceção a esta regra os casos em que ficar caracterizado e comprovado o evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, 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. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que na data da ciência do Auto de Infração já estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário ora questionado.

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, imposto sobre ganhos de capital). 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, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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 à 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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 (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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 incontestado 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 à 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 ou direitos por pessoas físicas.

Diz o diploma regulamentar – Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

Art. 798 - Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18, I).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766/89, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 12, § 1º)."

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que os ganhos de capital estão sujeitos à tributação de imposto de renda, de forma definitiva, na data da alienação dos bens e/ou direitos, cabendo as pessoas físicas que alienarem bens ou direitos o dever de calcular, apurar e recolher o montante devido a título de imposto renda.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os 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.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

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 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.

Faz-se 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19515.004791/2003-26
Acórdão nº. : 104-20.842

compensação de saldos em períodos subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

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.

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 a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou na data da alienação das ações (fato gerador). Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 30 de novembro de 1998, encerrando-se em 30 de novembro de 2003. Tendo o recorrente tomado ciência do Auto de Infração em 16 de dezembro de 2003, nesta data já estava decadente o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador questionado.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador questionado nos autos.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2005



NELSON MALLMANN