



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Recurso nº. : 132.932
Matéria : IRPF - EX.: 2000
Recorrente : JAYME BAPTISTA DE FARIA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 10 DE SETEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.122

IRPF - CRÉDITO TRABALHISTA ASSEGURADO POR PRECATÓRIO - CESSÃO DE DIREITOS COM DESÁGIO - CUSTO DE AQUISIÇÃO - GANHO DE CAPITAL - INEXISTÊNCIA - O custo de aquisição de créditos trabalhistas assegurados por precatório é determinado pelo valor da remuneração ou salário estipulados judicialmente como devidos pelo esforço laboral do servidor. Inexistência de ganho de capital na cessão, com deságio, de direitos creditórios trabalhistas assegurados por precatório.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAYME BAPTISTA DE FARIA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka. Ausente, momentaneamente, a Conselheira e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSE OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122
Recurso nº : 132.932
Recorrente : JAYME BAPTISTA DE FARIA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 30/10/2001, auto de infração (fl. 02) no valor de R\$ 33.087,56, sendo R\$ 16.446,26 de imposto de renda, R\$ 4.306,62 de juros de mora e R\$ 12.334,68 de multa proporcional.

Em procedimento de revisão da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2000, ano-base de 1999, o Fisco constatou que o contribuinte incluiu indevidamente como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas o valor de **R\$ 44.541,10** (fls. 08 e 45), recebido na cessão de direitos de créditos trabalhistas assegurados por precatório (nº 449/94), cuja tributação deveria, segundo a autoridade lançadora, ter sido feita como **ganho de capital** (tributação definitiva).

Em decorrência desse fato foi subtraído esse valor da base de cálculo do imposto de renda (**R\$ 139.079,32**), constante de declaração de rendimentos do exercício de 2000, ano-base de 1999 (fl. 44), para fins de tributação, como ganho de capital, resultando na redução da referida base de cálculo para **R\$ 94.538,22** (fl. 03).

Além de incluir o valor da cessão dos referidos direitos creditórios como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, o sujeito passivo compensou indevidamente o imposto de renda que deverá ser retido na fonte pelo Governo do Distrito Federal quando do pagamento do precatório, no valor de **R\$ 72.930,00** (fl. 03 e 45). Em decorrência desse fato esse valor foi também subtraído



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

do montante de **R\$ 85.202,89** lançado na declaração como imposto de renda retido na fonte (fls. 03 e 44), que ficou reduzido a **R\$ 12.272,89** (fl. 03).

Em cumprimento à intimação da autoridade fiscal, o contribuinte apresentou também cópia do comprovante anual de rendimentos pagos e do imposto de renda retido na fonte pela GEAP- Fundação de Seguridade Social (fl. 36), quando se detectou que havia uma **diferença** relativamente aos valores declarados. O contribuinte informa que esse erro foi involuntário e decorre do fato de a fonte pagadora ter emitido incorretamente o primeiro comprovante, conforme se verifica da observação constante do segundo comprovante apresentado (fl. 14). Na declaração de rendimentos consta como rendimento tributável e imposto de renda retido na fonte **R\$ 9.826,00** e **R\$ 599,65**, respectivamente, enquanto no segundo comprovante (fl. 36) consta **R\$ 12.221,00** e **R\$ 898,28**. Tal fato resultou numa omissão de rendimentos no valor de **R\$ 2.395,00** e num imposto de renda retido na fonte a maior do que o declarado de **R\$ 298,63** (fl. 04).

Após a **exclusão** da declaração de rendimentos do valor da cessão dos direitos creditórios (R\$ 44.541,10) e do imposto de renda que havia sido considerado como retido na fonte (R\$ 72.930,00), foram **adicionadas** na mesma a diferença de rendimento recebido da Fundação GEAP e não declarada (R\$ 2.395,00) e do respectivo imposto de renda retido (R\$ 298,63), recalculando-se então o imposto de renda devido na declaração anual de ajuste, que totalizou **R\$ 9.765,11** (fl. 06), conforme demonstrativo abaixo:

Imposto de renda exigido no auto de infração

Base de calculo na Declaração	R\$ 139.079,32 (fl. 42)
(-) Valor da cessão de direitos	R\$ 44.541,10
Subtotal	R\$ 94.538,22
(+) Rendimentos omitidos GEAP	R\$ 2.395,00 (fl. 06)



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

Subtotal	R\$ 96.933,22
Imposto devido (alíquota 27,5%)	R\$ 26.656,63
(-) Parcela a deduzir	R\$ 4.320,00
Imposto devido	R\$ 22.336,63 (fl. 06)
(-) IRRF recalculado	R\$ 12.272,89 (fl. 06 e 42)
(-) IRRF – GEAP (diferença)	R\$ 298,63 (fl. 04 e 06)
Total do imposto lançado Auto Infração ..	R\$ 9.765,11 (fl. 06)

IRRF considerado no auto de infração

IRRF lançado na declaração	R\$ 85.202,89 (fl. 42)
(-) IRRF da cessão de direitos não retido .	<u>R\$ 72.930,00</u> (fl. 03)
Total do IRRF na declaração recalculado..	R\$ 12.272,89

Para cálculo do **ganho de capital**, a autoridade lançadora considerou o **custo de aquisição** dos créditos assegurados pelo precatório **igual a zero**, com base no item 16.1 do Parecer COSIT nº 26, de 29/06/2000, e artigo 129, caput e inciso VI, do RIR/99, cuja base legal é o art. 16, *caput* e § 4º, da Lei nº 7.713/88, importando, assim, o ganho de capital no valor da importância recebida pela cessão dos direitos creditórios (**R\$ 44.541,10**). Esse ganho de capital foi tributado à alíquota de **15%**, nos meses de **agosto** e **setembro** de 1999, tendo em vista que o valor da cessão foi recebido em duas parcelas, uma de R\$ 29.571,30 e outra de R\$ 14.969,80, nos referidos meses (fl. 08), resultando, respectivamente, em **R\$ 4.435,69** e **R\$ 2.245,46**, de imposto de renda sobre o ganho de capital (fl. 06).

O total do valor do imposto de renda devido constante do auto de infração é de **R\$ 16.446,26** (fl. 01), e resulta da soma das três parcelas retrocitadas ($R\$ 9.765,11 + R\$ 4.435,69 + R\$ 2.245,46 = R\$ 16.446,26$).

Tomando ciência do lançamento, o sujeito passivo **não impugnou o lançamento do imposto de renda cobrado como devido na declaração** de ajuste anual, no valor de R\$ 9.765,11, decorrente da omissão de rendimentos, o que torna



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

essa matéria **incontroversa**. A impugnação restringe-se, portanto, apenas à tributação do ganho de capital, cujo imposto de renda totalizou R\$ 6.681,15 (R\$ 4.435,69 + R\$ 2.245,46 = R\$ 6.681,15).

O sujeito passivo alega **preliminarmente** que o auto de infração seria nulo, porque não teria havido omissão de rendimentos, por entender que os rendimentos foram declarados, e que, por isso, deveria haver apenas uma reclassificação desses rendimentos, o que implicaria na aplicação do dispositivo legal da denúncia espontânea.

No **mérito**, diz que, relativamente à cessão de direitos creditórios assegurados pelo precatório, teria havido retenção do imposto de renda na fonte e que, a tributação, como **ganho de capital**, implicaria em dupla tributação. Alega também que a responsabilidade pela retenção é da fonte pagadora e que estaria correto o seu procedimento, porque não haveria *“outra oportunidade de acerto e tampouco qualquer outro recebimento pelo contribuinte em relação ao valor quitado na Escritura”*. (fl. 62).

A DRJ rejeitou as preliminares e, no mérito, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação, julgando procedente o lançamento (fls. 112/113), nos termos do relatório e voto de fls. 114 a 124.

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes, alegando, como preliminar:

a) que a autuação como omissão de rendimentos é causa de nulidade do lançamento, tendo em vista que os rendimentos foram declarados pelo recorrente (fl.136);



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº : 102-46.122

b) que a retenção do imposto de renda na fonte *“ocorreu na Escritura, como ônus do Recorrente, conforme verifica-se nos seus cálculos e no valor líquido pago”*, e não por determinação da sentença trabalhista, como afirmou a autoridade julgadora de primeira instância. Sobre o assunto, diz que *“a retenção na fonte de R\$ 72.930,00 ocorreu porque a Norma 215/98 determinou que se descontasse do cedente o imposto na fonte, na Escritura, sobre o total bruto do precatório, mesmo sem este ter sido recebido. Porém, o efetivamente recebido, dentro do regime de caixa do RIR/94 para a pessoa física, foi tão somente R\$ 44.541,10. Assim, a renda a ser declarada é o efetivamente recebido (regime de caixa) de R\$ 45.541,10 (sic) e a retenção a também efetivada, no momento desse recebimento, de R\$ 72.930,00. Observe-se, que o assunto precatório para o Recorrente encerra-se no momento daquele recebimento na Escritura, em razão da cessão dos direitos. Não haverá outro recebimento pelo Recorrente. Por isso, o único momento para a sua declaração é também no ato do recebimento, por força do regime de caixa”*. (fl. 136);

c) que a tributação na forma disciplinada pela Nota COSIT nº 215/98 é errada, porque tributa como ganho de capital rendimento assalariado que já foi tributado na fonte à alíquota de 27,5%, implicando em dupla tributação (fl. 136);

No mérito, alega que:

a) a renda percebida *“é juridicamente assalariada”* e que *“há um evidente equívoco no lançamento fiscal, porque a tributação como ganho de capital seria para aqueles que adquirem e cedem*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

precatórios e que auferem ganhos com a operação, na forma do art. 799 do RIR/94 e 43 do RIR/99”;

b) não há ganho de capital, mas sim prejuízo, por entender que o custo do precatório, que foi cedido por R\$ 44.541,10, não é zero, mas o correspondente ao seu valor, ou seja, R\$ 266.892,93. Alega, também, que *“sofreu ainda, um ônus do IRRF (R\$ 72.930,00), já descontado na Escritura, que deduzido do valor da cessão (R\$ 44.541,10), resultaria num prejuízo de R\$ 28.388,90 (fl. 139);*

c) há dupla tributação de um só rendimento, nos seguintes termos: *“1ª) **ASSALARIADA** (à alíquota de 27,5% definitiva, sem direito à compensação do desconto da fonte (ilegal), e tornou-a como tributação exclusivamente na fonte, sem lei assim a determinar (ilegal); e 2ª) **GANHO DE CAPITAL** (à alíquota de 15%). Onerou-se assim, uma só **RENDA**, com dupla tributação, **num total de 42,5%.**”* (fl.140);

d) a responsabilidade pela retenção do imposto é da fonte pagadora, não podendo atribuir ao contribuinte essa responsabilidade (fl. 141);

e) a multa de 75% não é devida porque não houve omissão, mas apenas reclassificação do rendimento pelo Fisco, que se constituiria apenas na revisão do lançamento em regime de homologação, na forma do art. 150 do CTN. (fl. 140), bem assim que, ao caso, se aplicariam as disposições do art.138 do CTN a respeito da denúncia espontânea; e



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

f) os juros pela SELIC não encontram guarida no direito público, ainda que previsto em lei ordinária, pois esses juros são destinados ao sistema financeiro e não pode ser aplicado em matéria tributária, ainda mais que não são fixados por lei, mas pelo Banco Central (fl. 141).

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'D' followed by a flourish.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

Inicialmente examina-se a questão da perempção, tendo em vista o Termo lavrado às fls. 128.

Conforme se constata da cópia do Aviso de Recebimento-AR (fl. 127), o contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em **18/06/2002**. Decorrido mais de 30 dias da intimação sem que fosse juntado aos autos o recurso, a autoridade preparadora lavrou, em 13/08/2002, o Termo de Perempção (fl. 128). Ocorre que posteriormente se verificou que o sujeito passivo havia apresentado o recurso tempestivamente, em **11/07/2002**, no protocolo do Ministério da Fazenda nos Órgãos Regionais, ou seja, no edifício onde funciona a Delegacia da Receita Federal em Brasília, oportunidade em se formalizou o processo nº 10166.010104/2002-63, juntado aos presentes autos (fls. 133/151). O recurso é, portanto, tempestivo, conforme reconhece a própria Delegacia da Receita Federal em Brasília (fl. 153), e, dele se conhece.

As preliminares levantadas pelo recorrente se confundem com as alegações de mérito, cujo deslinde encontra-se na própria operação realizada pelo contribuinte, que a seguir será analisada.

In limine, registra-se que não consta dos autos que tenha havido o pagamento de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado ao recorrente por parte do Governo do Distrito Federal em função do precatório de que trata o presente processo (compensação dos créditos adquiridos pelo cessionário) e, por decorrência, a retenção de imposto de renda na fonte sob essa rubrica.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

Inadmissível, portanto, a inclusão de valores a esse título na declaração de ajuste anual do exercício de 1999, ano-base de 1998. Correta, portanto, a exclusão pelo Fisco desses valores da referida declaração de rendimentos e a decisão de primeira instância nesse aspecto.

De acordo com o art. 718 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), o imposto de renda incidente sobre rendimentos tributáveis, pagos em cumprimento de decisão judicial, deve ser retido na fonte no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Por ocasião da lavratura da escritura, entretanto, não houve retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, como alega o recorrente. Registre-se, ainda, que, na cessão de bens ou direitos, havendo ganho de capital, o cedente é obrigado a calculá-lo e recolher o respectivo imposto de renda, à alíquota de 15%, como tributação definitiva. Em não o fazendo, o Fisco lança de ofício, aplicando a multa regulamentar.

Por pertinente, anota-se que as operações de **cessão de direitos** de que trata o presente processo estão inequivocamente documentadas nas cópias das escrituras públicas juntadas aos autos, de cujas ementas, por semelhantes, transcreve-se apenas uma (fl. 17, 19, 21, 23, 25 e 27):

*"ESCRITURA PÚBLICA DE CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS QUE FAZEM, COMO OUTORGANTE CEDENTE, **JAYME BAPTISTA DE FARIA**, E COMO OUTORGADA CESSIONÁRIA, **REAL EXPRESSO LTDA**, na forma abaixo:" (sublinhei).*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

Nessas escrituras consta cláusula a respeito do **imposto de renda a ser retido** por ocasião da **quitação** do precatório pelo Governo do Distrito Federal, que deverá ocorrer quando da homologação da compensação dos débitos dos cessionários, cláusula essa que tem levado o recorrente a confundir com retenção na fonte por ocasião da lavratura desses instrumentos públicos, retenção esta que, conforme comprovam os autos, não houve, como também não houve retenção pelo Governo do Distrito Federal, porque o precatório ainda não havia sido quitado. Os termos dessa cláusula são os que se seguem:

*“Então, ali me foi dito que o Outorgante Cedente é titular do precatório nº 449/94, expedido pela MM. Juíza Presidente da 4ª Junta de Conciliação e Julgamento de Brasília, da Justiça do Trabalho, Dra. CILENE FERREIRA AMARO SANTOS, precatório este que foi expedido em decorrência do processo nº 162/86, transitado em julgado contra a FUNDAÇÃO HOSPITALAR DO DISTRITO FEDERAL – FHDF, onde fazem jus ao crédito somado corrigido monetariamente até abril de 1999, no valor de **R\$ 266.892,93** (duzentos e sessenta e seis mil, oitocentos e noventa e dois reais e noventa e três centavos) a título de principal e **R\$ 19.738,19** (dezenove mil, setecentos e trinta e oito reais e dezenove centavos) a título de FGTS, (cujo valor desde esta data relativo à atualização posterior abril de 1999 será objeto de novo precatório), crédito este que ora transfere a **importância de R\$ 93.000,00** (noventa e três mil reais), como de fato ora transferido têm à Outorgada Cessionária os créditos havidos resultantes deste precatório, **a ser deduzido o valor relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, no percentual de 27,5% (vinte e sete e meio por cento), incidente sobre o principal corrigido** e não incidente sobre a parcela correspondente ao F.G.T.S., **que será crédito tributário do primeiro Cedente Outorgante, no momento da compensação tributaria.**” (fl. 17, 19, 21, 23, 25 e 27) (nem todos os grifos são do original).*

Sob o ponto de vista tributário, a parte da cláusula relativa ao sujeito passivo (titularidade) do imposto de renda retido na fonte é irrelevante, em virtude



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

do disposto no art. 123 do CTN de que, *“salvo disposições de lei em contrário, as **convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para **modificar a definição legal do sujeito passivo** das obrigações tributárias correspondentes”*. (g.n.). Essa circunstância foi também salientada na Nota COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998, quando registra que *“os particulares podem pactuar o que desejarem desde que não deixem de pagar os tributos decorrentes”* (fl. 108).

Por pertinente, salienta-se que, de acordo com os arts. 43, 45 e 121, do CTN, **contribuinte** do imposto é o **titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda**, assim entendido o produto do capital, do **trabalho** ou da combinação de ambos, e, **sujeito passivo** da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sendo denominado **contribuinte** quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e **responsável** quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de **disposição expressa de lei**.

A respeito das **convenções particulares** em face do disposto no art. 123 do CTN, Volney Zamenhof de Oliveira Silva, Coordenador da obra “Código Tributário Nacional”, comentado, anotado e atualizado, 2ª edição, CS Edições Ltda, 2002, pág. 342/344, leciona que:

*“Com as **convenções particulares**, cuja eficácia é regulada pelo art. 123 do CTN, **surgem duas relações jurídicas distintas e autônomas**: a primeira, de direito tributário, estabelece-se entre o fisco e contribuinte, sendo que o primeiro, independentemente das convenções particulares, **deverá exigir o cumprimento da obrigação tributária diretamente do seu sujeito passivo definido em lei**, de maneira que, por exemplo, se um contrato de locação estabelece que o locatário será responsável pelo pagamento*



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº : 102-46.122

*dos tributos, no caso de inadimplemento quanto ao pagamento do IPTU, o débito deverá ser inscrito na dívida ativa em nome do locador e proprietário do imóvel (**sujeito passivo definido em lei**), e a execução contra ele ajuizada; já a **segunda, de direito privado**, vincula o contribuinte a um terceiro estranho à relação jurídico-tributária, razão pela qual na estipulação em contrato de locação retro exemplificada, terá o locador ação regressiva contra o locatário, na hipótese de ter que efetuar o pagamento de IPTU a que está obrigado pela legislação tributária (relação jurídica de direito tributário), e que de acordo com a convenção particular objeto do contrato de locação, deveria ser pago pelo locatário (relação jurídica de direito privado). Por conseqüência, faz-se patente a inadmissibilidade da modalidade de intervenção de terceiros denúncia da lide em processos fiscais, na medida que **as convenções particulares constituem pactos totalmente alheios à relação jurídico-tributária**, esta sim objeto dos processos fiscais, ficando, portanto, obstada a denúncia da lide pelo particular sujeito passivo ou responsável da obrigação tributária, àquele com quem este mantém pactuada uma convenção particular. Mais precisamente, diante da duplicidade de relações jurídicas acima apontada, tal pretensa intervenção de terceiros seria totalmente incompatível com o procedimento de denúncia da lide (arts. 71 ao 76 do CPC), pois aceita a denúncia neste caso, chegar-se-ia ao absurdo, por exemplo, de admitir-se que o Estado viesse, nos termos do art. 75, I do CPC, a litigar contra um litisconsórcio passivo formado pelo sujeito passivo da relação tributária e por aquele com quem mantivesse uma convenção particular, o que proporcionaria uma flagrante incompatibilidade com a regra estabelecida no art. 123 do CTN.” (g.n.).*

Hugo de Brito Machado, em seu livro “Curso de Direito Tributário”, Malheiros Editores, 22ª edição, 2003, pág. 126/128, assim se manifesta sobre as convenções particulares frente ao Direito Tributário:

“A não ser que a lei específica do tributo estabeleça de modo diferente, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias respectivas.

*Isto significa que as pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, ou, em outras palavras, a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em certas situações, mas suas estipulações não podem ser opostas à Fazenda Pública. **As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública. Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo.***

Como visto, as **convenções particulares**, perante o Direito Tributário, têm sua eficácia é regulada pelo art. 123 do CTN e envolvem **duas relações jurídicas distintas e autônomas**: a **primeira, de direito tributário**, entre o fisco e contribuinte, e a **segunda, de direito privado**, entre os contratantes. A relação jurídica de direito privado constitui **pacto totalmente alheio** à relação jurídico-tributária, sendo válida apenas entre as partes contratantes, sem produzir nenhum efeito contra a Fazenda Pública, principalmente no que diz respeito a definição legal do sujeito passivo.

No presente processo, a **relação jurídica de direito tributário** envolvida na convenção particular, mas não afetada por ela, diz respeito ao imposto de renda a ser retido na fonte pelo Governo do Distrito Federal quando da **quitação do crédito trabalhista do recorrente** assegurado pelo precatório, quitação essa que pode ser efetuada por qualquer forma admitida em direito, mas que, neste caso, em virtude de autorização por Lei Complementar aprovada pela Assembléia Legislativa do Distrito Federal, será mediante compensação com débitos de terceiros. Por ocasião da quitação dos créditos trabalhistas do recorrente será



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

retido o respectivo imposto de renda na fonte, que constitui **ANTECIPAÇÃO** do devido na declaração anual de ajuste.

Em face do exposto, verifica-se que com a compensação, o Governo do Distrito Federal juridicamente quita o crédito trabalhista do recorrente assegurado pelo precatório, pois não se pode admitir a existência de retenção de imposto na fonte, em nome do recorrente, sem a quitação do correspondente rendimento. É inquestionável, portanto, diante do disposto no art. 123 do CTN, que o **sujeito passivo** dessa relação jurídico tributária é o recorrente.

Apenas para corroborar essa assertiva, ressalta-se que se por lapso o Governo do Distrito Federal não retivesse o imposto de renda na fonte, o Fisco Federal iria exigí-lo, até a data da entrega da declaração de ajuste anual, da fonte pagadora. Após essa data, conforme farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes e normatização interna da Receita Federal, o imposto seria exigido do cedente, caso ele não tivesse lançado esses rendimentos na declaração de ajuste anual para fins de tributação na declaração.

Logo, sendo quitado parcial ou totalmente o precatório (mediante compensação de débitos dos cessionários), **deverá o cedente lançar na declaração de ajuste anual** como rendimento do trabalho assalariado o **valor bruto do crédito cedido** e o **respectivo imposto retido na fonte**, para compensação ou restituição, pois a cessão de direitos – convenção particular - não altera a definição legal do sujeito passivo (cedente) e nem a natureza jurídica do fato que lhe deu origem (trabalhista), conforme ressalta a Nota COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998 (fls. 109/110), nos seguintes termos:

*“8.1. O **crédito líquido e certo**, decorrente de ações judiciais, instrumentalizado por meio de precatório, **mantém** por toda sua trajetória a **natureza jurídica** do fato que lhe deu*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

origem, independento, assim, de ele vir a ser transferido a outrem. O acordo de cessão de direitos não pode afastar a tributação na fonte dos rendimentos tributáveis relativo ao precatório no momento em que for quitado pela Fazenda Pública do Distrito Federal.

*8.2. Em função da natureza jurídica do crédito cedido, ocorrerá a incidência de imposto de renda retido na fonte, quando cabível, **no momento do pagamento do precatório, considerado como tal a homologação da compensação do precatório com débitos de natureza tributária do cessionário com a Fazenda Pública do Distrito Federal.**" (g.n.).*

Como bem salientado na Nota supracitada, quando houver a **homologação da compensação**, ocorrerá o **pagamento do precatório**, pagamento este, em face do art. 123 do CTN, juridicamente efetuado ao **cedente**, que, como exposto, deverá lançar na declaração de ajuste anual o montante do crédito cedido e compensado pelos cessionários, bem assim o imposto de renda retido na fonte, para os fins legais, em obediência ao disposto nos artigos 43, 45 e 121, do CTN, bem assim nos artigos 7º, 8º, 11 e 12, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, que estabelecem, *in verbis*:

*"Art 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos **rendimentos percebidos no ano-calendário**, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

*Art. 8º. **A base de cálculo** do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I – de **todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário**, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

II – das deduções relativas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:"

*Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser **deduzidos**:*

.....
V – o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;" (g.n.).

A propósito da tributação dos rendimentos sobre os quais incidem retenção na fonte a título de antecipação, o contribuinte, em sua impugnação, registra:

*"Por sua vez, se a retenção do imposto de renda sobre rendimentos assalariados à base de 27,5% não é definitiva, mas mera **ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO** conforme estabelece o art. 629 do RIR/94, torna-se óbvio que essa retenção é quem orienta a forma de tributação definitiva na Declaração de Ajuste no final do Exercício, pela origem que lhe provocou a retenção, no caso **ASSALARIADA**." (fl. 59).*

No presente caso, em virtude da cessão de direitos, o **valor do crédito trabalhista assegurado pelo precatório**, lançado, após sua **quitação**, na declaração de ajuste anual como rendimento do trabalho assalariado, **não pode justificar acréscimo patrimonial**, a exemplo de situações semelhantes previstas na legislação, tais como diárias e ajuda de custo, até 60% dos rendimentos de transporte de cargas, até 40% dos rendimentos da atividade de transporte de passageiros e até 90% dos rendimentos recebidos por garimpeiros, na venda de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas a empresas legalmente habilitadas. Somente o **valor recebido pela cessão**, ainda que isento de tributação, caso inexista ganho de capital, é que pode justificar acréscimo patrimonial, após



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

devidamente lançado na declaração de ajuste anual, de modo a registrar fielmente a operação de cessão de direitos.

A respeito do imposto a ser retido na fonte por ocasião da quitação do crédito assegurado pelo precatório, o item 8.3 da Nota COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998 (fl. 110), observa que, **por não integrar a base de cálculo do ganho de capital**, não poderá ser utilizado para compensação pelo **cedente** nem pelo **cessionário**, nos termos abaixo transcritos:

*“8.3. Na transação em análise, o imposto de renda retido na fonte **não integra a base de cálculo do ganho de capital** e não poderá ser utilizado para compensação pelo **cedente** nem pelo **cessionário**.” (g.n.).*

A observação se refere, evidentemente, à vedação de compensar o imposto retido na fonte sobre rendimento do trabalho assalariado (precatório) com o imposto devido na apuração de **ganho de capital**, se houver, tendo em vista expressa disposição do § 2º, do art. 21, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, segundo o qual os ganhos de capital *“serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração”*. A observação não se refere, portanto, à compensação, pelo cedente, do imposto retido pela fonte pagadora com o devido na declaração de ajuste anual, após a inclusão na mesma dos respectivos rendimentos de que trata o precatório.

Nas cessões de direitos em análise, verifica-se que haverá ganho de capital por parte do **cessionário**, no momento da **homologação da compensação** de seus débitos tributários com os créditos do precatório, que deverá ser apurado para adoção das medidas preconizadas nos subitens 7.2 e 7.3 da NOTA COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998 (fls. 109), abaixo transcritos,



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

sem que isso constitua dupla tributação, por se tratarem de fatos geradores distintos. O primeiro relativo ao recebimento de rendimentos do **trabalho assalariado** pelo cedente e o segundo sobre **ganho de capital** dos cessionários, ressaltando que também não ocorre bi-tributação nas hipóteses em que o cedente também tenha ganho de capital:

*“7.2. No momento da homologação da compensação do precatório com débitos de natureza tributária do **cessionário**, **este** apurará o **ganho de capital**, considerado como valor de alienação o valor líquido passível de compensação, isto é, após excluídas as deduções previstas em lei, conforme art. 6º, § 1º, do Decreto (DF) nº 19.211, de 1998, que regulamentou a Lei Complementar (DF) nº 52, de 1998.*

*7.2.1. O **custo de aquisição** será o montante pago ao cedente quando da cessão de direitos.*

7.3. Os ganhos de capital, quando apurados por pessoa jurídica, integrarão a base de cálculo do pagamento por estimativa (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), comporão o seu resultado e serão computados na determinação do lucro real.

7.3.1. No caso de pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os ganhos de capital comporão o lucro do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 27).” (g.n.).

Relativamente ao **cedente**, a autoridade fiscal tributou como **ganho de capital** o valor integral de R\$ 44.541,10 recebido pela cessão dos direitos dos **créditos trabalhistas** assegurados pelo precatório, por considerar (fl. 04) o **custo de aquisição** desses **créditos** como sendo **igual a zero**, amparando esse entendimento no item 16.1 do Parecer COSIT nº 26 de 29/06/2000.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

O contribuinte impugnou essa exigência, discordando da NOTA COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998 (fls. 108/110), alegando “**A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE UM SÓ RENDIMENTO**”, uma sobre o rendimento **assalariado**, à alíquota de 27,5%, e outra sobre o considerado **ganho de capital**, à alíquota de 15% (fl. 60).

No subitem 6.1 da citada NOTA COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998 (fl. 108), consta o entendimento a seguir reproduzido sobre a matéria em litígio:

*“6.1. A cessão de direitos representados por créditos líquidos e certos, de qualquer natureza, decorrentes de ações judiciais, está sujeita ao imposto de renda sobre ganhos de capital, e terá **custo de aquisição igual a zero** (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041, de 11 de janeiro de 1994, arts. 798, 799 e 809, VI.)” (g.n).*

Os artigos do RIR/94 mencionados na Nota da COSIT, estabelecem, *in verbis*:

“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 nº 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18, I).”

*“Art. 799. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizações por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, **cessão de direitos** ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 8º).” (g.n.).*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

“Art. 809. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713/88, art. 16 e § 4º):

I – o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II – o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III – o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV – o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V – o seu valor corrente, na data da aquisição;

VI – igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos anteriores.” (g. n.).

Por pertinente ao exame da questão, transcreve-se também os §§ 2º e 3º do art. 3º, e § 4º do art. 16, da Lei nº 7.713, de 1988, matriz legal dos retrotranscritos artigos do RIR/94:

Lei nº 7.713, de 1998

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

.....

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

.....

§ 3º Na apuração do **ganho de capital** serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins." (g.n.).

"Art. 16. O **custo de aquisição** dos bens e direitos será o **preço ou valor pago**, e, na ausência deste, conforme o caso:

I – o valor atribuído para efeito de pagamento do Imposto sobre a Transmissão;

II – o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto sobre a importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III – o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV – o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V – o seu valor corrente, na data da aquisição;

.....

§ 4º O **custo é considerado igual a 0 (zero)** no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, **assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos neste artigo.**" (g.n.).

Sobre a matéria, a Divisão de Tributação da Superintendência da 1ª Região Fiscal – Disit/SRRF/1ª RF (Brasília), citando a referida **NOTA COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998**, exarou a **Decisão SRRF/1ª RF/DISIT**



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

nº 055, de 28/12/1998, asseverando que o **custo de aquisição** dos créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública é **zero**, estando a respectiva ementa assim redigida:

“A cessão de direitos representados por créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública está sujeita ao imposto de renda sobre ganho de capital e terá o custo de aquisição zero.

No momento do pagamento do precatório ocorrerá a incidência do imposto de renda na fonte, considerada como tal a homologação da compensação do precatório com débitos de natureza tributária do cessionário para com a Fazenda Pública.”

Diferentemente da Disit/SRRF/1ª RF, a Divisão de Tributação da Superintendência da 7ª Região Fiscal - Disit/SRRF/7ª RF (Rio de Janeiro) entende que a **tributação** do valor recebido pela cessão dos direitos do precatório deveria ser feita **como se fosse rendimento do trabalho assalariado e a compensação do imposto retido pela fonte pagadora do precatório apenas na proporção do valor recebido pela cessão.**

Esse entendimento da Disit/SRRF/7ª RF motivou **recurso de divergência** da Disit/SRRF/1ª RF à Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT sobre o tratamento tributário a ser dado à cessão de direitos representados por créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, que resultou no **Parecer COSIT nº 26, de 29 de junho de 2000**, citado no auto de infração, onde são transcritas as razões da divergência da Disit/SRRF/7ª RF, que a seguir se reproduzem:

*“5. Estabelecendo juízo dissonante, a Disit/SRRF/7ª RF asseverou “... que os **rendimentos recebidos** pelos servidores estaduais **ao alienarem** à empresa privada títulos precatórios contra a Fazenda Estadual representativos de dívidas*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

*decorrentes de vínculo estatutário, **deverão receber**, quando de seu auferimento, **o mesmo tratamento tributário** que seria dispensado se fossem diretamente recebidos da Administração Estadual (rendimentos do **trabalho assalariado**)". (g.n.)*

Acrescenta, ainda, a Disit/SRRF/7ª RF que "... em se tratando de diferenças salariais, incidirá o imposto de renda com base na tabela progressiva mensal, no mês em que o rendimento for disponibilizado pela pessoa jurídica ao beneficiário. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora, ou seja, a pessoa jurídica que disponibilizar o rendimento à pessoa física beneficiária." E que "... o servidor poderá abater o imposto de renda retido na fonte com o devido na declaração de ajuste anual. No entanto, obviamente, o servidor fará inserir em sua declaração apenas os rendimentos que por ele forem efetivamente recebidos (valor do precatório menos o deságio, se for o caso), bem como poderá abater na mesma apenas o imposto retido na fonte que incidiu sobre os rendimentos por ele recebidos."(g.n.).

6. Consta da ementa da Decisão DISIT/SRRF-7ª RF nº 217, de 06 de agosto de 1999, in verbis:

*"INCIDÊNCIA DO IRRF. CESSÃO DE PRECATÓRIOS. Rendimentos recebidos por servidor estadual. Venda de precatórios contra a Fazenda Estadual. Natureza do rendimento. Os rendimentos recebidos por servidor estadual pela **alienação**, à empresa privada, de títulos precatórios contra a Fazenda Estadual – representativos de créditos oriundos do vínculo estatutário – **deverão receber o mesmo tratamento tributário** que seria aplicável caso os valores tivessem sido diretamente recebidos do Poder Público devedor. Na hipótese, para efeitos tributários, o rendimento recebido pelo servidor conservará a mesma natureza do crédito que lhe era originariamente devido pela Administração."(g.n.).*

7. A justificação centrou-se no entendimento de que "... os rendimentos a serem percebidos pelos servidores, em virtude da **alienação** de seus precatórios, conservam sua natureza originária (rendimentos do **trabalho assalariado**), devendo receber o **tratamento tributário** respectivo, eis que a causa real



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

*pelo qual o beneficiário percebe o rendimento é o seu esforço laboral. As características formais da operação – alienação do precatório – não tem o condão de modificar a realidade fática da situação econômica tributada – auferimento de renda resultante do **trabalho assalariado**.” (g.n.).*

O entendimento da Disit/SRRF/7ª RF não prosperou perante a COSIT certamente, entre outros motivos, por não reproduzir a realidade e os valores reais das operações, contrariando assim o disposto na Lei nº 9.250, de 1995, que **determina a inclusão na declaração de ajuste anual de todos os rendimentos auferidos e autoriza a dedução de todo o imposto retido**, deixando sem titularidade (sujeito passivo) parte dos rendimentos assegurados pelo precatório e do imposto retido na fonte, pois no momento em que o Órgão Público efetua a compensação dos débitos dos cessionários, considera-se juridicamente efetuado o pagamento dos créditos trabalhistas ao cedente, sendo então efetuada a retenção do respectivo imposto de renda na fonte, como reconhece a Disit/SRRF/1ª RF.

A COSIT, ao dirimir o referido recurso de divergência, mediante o **Parecer COSIT nº 26, de 29 de junho de 2000**, manifesta-se favoravelmente à **Decisão SRRF/1ª RF/DISIT nº 055, de 28/12/1998**, nos termos adiante transcritos, que reproduzem o entendimento daquela Coordenação exarado na **NOTA COSIT/COTIR/DIRPF nº 215, de 13/05/1998** (fls. 108/110):

“8. A essência da discussão consiste em se definir qual o tratamento tributário a ser dado na cessão de direitos sobre precatórios recebidos da Fazenda pública decorrentes de ações judiciais que discutiam questões laborais.

9. O precatório é uma ordem judicial em que a autoridade forense determina o pagamento ao credor de importância líquida e certa em razão de sentença condenatória transitada em julgado imposta a pessoa jurídica de direito público, que deverá incluí-lo na lei orçamentária anual. Portanto, configura um título



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

judicial representativo de um crédito de titularidade da pessoa física ou jurídica que estabeleceu a lide contra o poder público.

10. *A cessão do precatório configura a cessão de um direito de crédito do seu titular para outrem. O negócio jurídico cessão de crédito, como ensina o professor Silvio Rodrigues, em sua obra Direito Civil, "... encontra justificativa no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento futuro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos." (Ed. Saraiva, vol. 4, 9ª edição, 1995, pág. 297).*

11. *O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, sendo que, em relação às pessoas físicas, no regime de retenção na fonte, essa disponibilidade ocorre quando do pagamento do rendimento.*

12. *O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece em seu art. 123 que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública no que se refere à responsabilidade tributária, ou seja, os particulares podem pactuar o que desejarem desde que não deixem de pagar os tributos decorrentes.*

13. *A diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do título configurará ganho de capital e estará sujeita ao imposto de renda, como dispõem os arts. 1º a 3º e 16 da Lei nº 7.713, de dezembro de 1988, com as alterações dadas pelos arts. 2º e 18 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, 52 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, in verbis:*

.....



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

14. *Dirimida a forma de tributação, resta-nos esclarecer pontos específicos relativos à obrigação de cada um dos envolvidos no negócio jurídico da cessão de direitos sobre o precatório, quais sejam o cedente, o cessionário e a fonte pagadora (Fazenda Pública).*

15. *Quanto à pessoa do cedente, os ganhos de capital obtidos com a cessão de direitos representados por créditos líquidos e certos, de qualquer natureza, decorrentes de ações judiciais, estão sujeitos ao imposto de renda.*

15.1. *O valor de alienação será o valor pago ao cedente pelo cessionário e o custo de aquisição será igual a zero, já que não há valor pago pelo precatório e nem há a possibilidade de aplicação das modalidades de atribuição de custo de aquisição de que tratamos incisos I a V do art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988 (Lei nº 7.713, art. 16, § 4º). (g.n.).*

15.2. *Os ganhos de capital serão apurados, pela pessoa física cedente, no mês em que forem auferidos, e tributados em separado, à alíquota de 15% (quinze por cento), 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).*

16. *Quanto à pessoa do cessionário, este sub-roga-se no crédito do cedente, que para aquele transfere todos os direitos, inclusive os acessórios do crédito (Código Civil – Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, arts. 986, 987, 1065 e 1066).*

16.1. *No momento da homologação da compensação do precatório com débitos de natureza tributária do cessionário, este apurará o ganho de capital, considerando como valor de alienação o valor líquido passível de compensação, isto é, após excluídas as deduções previstas em lei e o custo de aquisição será o montante pago ao cedente quando da cessão de direitos.*

16.2. *Os ganhos de capital, quando apurados por pessoa jurídica, integrarão a base de cálculo do pagamento por estimativa (Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 32, e 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 2º), comporão o seu resultado e serão computados na determinação do lucro real e,*



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

no caso de pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, comporão o lucro do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 27).

17. Quanto à fonte pagadora (Fazenda Pública), o crédito líquido e certo, decorrente de ações judiciais, instrumentalizado por meio de precatório, mantém por toda sua trajetória a natureza jurídica do fato que lhe deu origem, independentemente, assim, de ele vir a ser transferido a outrem. O acordo de cessão de direitos não pode afastar a tributação na fonte dos rendimentos tributáveis relativo ao precatório no momento em que for quitado pela Fazenda Pública.

17.1. Em função da natureza jurídica do crédito cedido, ocorrerá a incidência de imposto de renda retido na fonte, quando cabível, no momento do pagamento do precatório, considerado como tal a homologação da compensação do precatório com débitos do cessionário para com a Fazenda Pública.

CONCLUSÃO

18. A cessão de direitos representados pro créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública está sujeita à apuração de ganho de capital, sobre o qual incidirá imposto de renda na forma da legislação pertinente à matéria, observado o disposto neste parecer.” (g.n.)

O entendimento expresso na Nota e no Parecer da COSIT e na Decisão da Disit/SRRF/1ª RF de que o **custo de aquisição** dos **créditos trabalhistas** assegurados pelo precatório é **igual a zero**, por entender-se ausente o preço ou valor **pago** e por considerá-lo indeterminável, **não encontra amparo nos fatos e na legislação** que rege a matéria, como se demonstrará a seguir.

É público e notório que salário ou remuneração não se recebe **gratuitamente**. O rendimento do trabalho **tem um custo**, representado pelo seu **esforço laboral**. É despidiendo discorrer que nesse caso, além do esforço físico ou



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

intelectual, incluem-se custos com transporte, vestuário, alimentação, saúde, formação e aperfeiçoamento profissional, entre outros, necessários ao recebimento do salário ou remuneração. Esse custo é equivalente ao salário ou remuneração. O fato de o contribuinte ter recorrido ao Poder Judiciário para receber parte dessa remuneração que não lhe foi paga não lhe retira esses custos e nem altera a sua natureza jurídica onerosa.

Consigne-se que, para fins de tributação do rendimento do **trabalho assalariado**, os referidos custos são irrelevantes, eis que não são considerados pela legislação, que determina a tributação do **rendimento bruto** recebido, admitindo apenas as deduções legalmente autorizadas. No presente caso, a matéria interessa apenas para fins de apuração de eventual **ganho de capital** na cessão dos referidos créditos trabalhistas.

O art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, estabelece que o **custo de aquisição** dos bens ou direitos será o **preço ou custo pago** e, na ausência deste, o seu **valor corrente na data da aquisição** (inc. V). O **custo somente será considerado como igual a zero, quando não possa ser determinado** nos termos previstos no referido artigo (§ 4º), o que, como se observa, não é o caso dos presentes autos, tendo em vista que o **Poder Judiciário**, na sentença que assegurou esses direitos ao funcionário, **determinou** o seu valor, que equivale à remuneração consignada no precatório.

Assim, o recorrente, ao ceder por **R\$ 44.541,10** o crédito de **R\$ 182.300,00** do precatório, **não teve ganho de capital**, mas um **deságio ou prejuízo de R\$ 137.758,90**, equivalente 75,57% do crédito cedido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

Resumindo, verifica-se que de acordo com o § 4º, do art. 16, da Lei nº 7.713/88, o custo de aquisição de bens e direitos será considerado **igual a zero** quando o seu valor **não possa ser determinado**, o que, como visto, não é o caso dos presentes autos, pois o **produto do trabalho** tem seu **preço e valor**, sendo, no presente processo, equivalente a remuneração **determinada** na sentença judicial, que é, inclusive, tributada pelo imposto de renda, conforme disposições do art. 43 do CTN, reproduzidas no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713/88, nos seguintes termos:

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

A legislação e os fatos, como visto, não amparam o entendimento contido na Nota e no Parecer da COSIT e na Decisão da Disit/SRRF/1ª RF de que o **custo de aquisição dos créditos trabalhistas assegurados pelo precatório é igual a zero**.

Consigne-se, por oportuno, que, relativamente ao imposto de renda no valor de R\$ 9.765,11, lançado em decorrência exclusão da declaração de ajuste anual do valor da cessão de direitos e do imposto de renda considerado como retido na fonte e do acréscimo da diferença dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica (GEAP) e não declarados, **por não ter sido objeto da impugnação é matéria incontroversa**, devendo-se dar continuidade à sua cobrança com os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora.

Por último registre-se que a multa de ofício é sempre devida na **falta de pagamento** de imposto por **declaração inexata** (fl. 07), de conformidade com o que determina o inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, abaixo transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), **nos casos de falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de **declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte.” (g.n.).*

No mesmo diapasão, anota-se que a competência para declarar inconstitucionalidade de lei, conforme mansa e pacífica jurisprudência judicial e administrativa, é exclusiva do Poder Judiciário. Assim, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º, abaixo transcrito, os débitos tributários pagos ou recolhidos intempestivamente devem ser acrescidos dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso.

.....

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.”

“Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.”

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, bem assim o fato de que a Nota e o Parecer da COSIT e as Decisões da Disit/SRRF/ 1ª e 7ª RF, não têm efeito vinculante, constituindo-se em pareceres, que podem, à luz dos fatos e da legislação vigente, serem ou não acatados pelas autoridades competentes, **VOTO** por **DAR PROVIMENTO** ao recurso, para cancelar o lançamento relativo à tributação do ganho de capital na cessão dos créditos trabalhistas assegurados por precatório, por inexistir ganho de capital nessas operações, mantendo-se a exclusão da declaração de ajuste anual do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, do montante dos **rendimentos tributáveis**, a importância de R\$ 44.541,10, relativo ao valor recebido pela alienação dos créditos trabalhistas assegurados pelo precatório, por não se tratar de rendimento do trabalho assalariado ou tributável na declaração, bem assim do montante do imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 72.930,00, por não ter havido retenção e recolhimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003.


JOSE OLESKOVICZ



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA

Com o devido respeito à posição do nobre Conselheiro Relator, e dos demais desta Câmara que lhe acompanharam, dela discordo porque contraria as disposições legais em vigor à época dos fatos.

As diversas modalidades de eventos econômicos devem ter análise detalhada de todos os seus requisitos para que se verifique, frente à hipótese de incidência, geral e abstrata, contida na lei, se os seus contornos permitem o perfeito acoplamento entre ambas.

De tal forma que somente é possível tributar um evento econômico quando todos os requisitos previstos na hipótese de incidência estejam satisfeitos pela situação concreta contida no suporte fático. Essa exigência é válida tanto para o sujeito passivo, nas oportunidades em que executa o procedimento necessário para encontrar o tributo a antecipar, quanto para o sujeito ativo, quando cumpre sua obrigação legal de constituir o crédito tributário exigível pela incidência da lei.

Do mesmo modo, a postura, também é válida para as isenções. O aplicador da lei, estando em frente a um evento econômico que atenda, perfeitamente, as exigências contidas na hipótese de incidência, não pode excluí-lo da subsunção, senão quando outra lei assim o determinar, ou seja, permitir que seja extirpado do campo de incidência da lei pela prevalência de dispositivo de outro ato legal, específico, dispendo em contrário à sua tributação.



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

Ressalte-se que não há reparos a fazer quanto à averiguação dos fatos pelo nobre Conselheiro Relator porque buscou todos os fundamentos e detalhes que pudessem melhor clarear a situação para fins de torná-la mais compreensível perante a legislação pertinente. No entanto, considerar como custo da operação econômica de cessão de direitos sobre precatório trabalhista o valor dos serviços prestados, não contribui para a melhor hermenêutica.

O dito precatório¹ constituiu direito que decorreu da ação judicial trabalhista movida pelo contribuinte, na qual a razão lhe fora atribuída e que, uma vez não recorrida pela parte contrária, permitiu a emissão de comunicado ao correspondente Tribunal Regional para que este determinasse ao poder público participante da lide, a reserva orçamentária destinada a saldar a dívida reconhecida - fato que constituiu o precatório em comento.

O valor desse direito tem natureza tributável, pois decorrente de diferenças salariais oriundas do trabalho com vínculo empregatício, mas não sujeito à incidência enquanto indisponível ao beneficiário. Conclusão a que se chega pelo conceito de fato gerador do tributo, contida no artigo 43 do CTN e integrada via lei ordinária n.º 7713/88, artigo 3.º caput e parágrafos. Esse evento econômico não poderia subsumir-se à hipótese de incidência porque lhe faltava requisito caracterizado pela efetiva percepção da renda. Não tendo a disponibilidade da renda, não há subsunção do evento à hipótese de incidência.

¹ PRECATÓRIO - Precatário também é, no Direito Processual, a carta de sentença remetida pelo juiz da causa ao Presidente do Tribunal para que este requisite ao Poder Público, mediante previsão na lei orçamentária anual, o pagamento de quantia certa para satisfazer obrigação decorrente de condenação das pessoas políticas, suas autarquias e fundações. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

Essa premissa é confirmada pelo voto do ilustre Relator.

"In limine, registra-se que não consta dos autos que tenha havido o pagamento de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado ao recorrente por parte do Governo do Distrito Federal em função do precatório de que trata o presente processo (compensação dos créditos adquiridos pelo cessionário) e, por decorrência, a retenção de imposto de renda na fonte sob essa rubrica. Inadmissível, portanto, a inclusão de valores a esse título na declaração de ajuste anual do exercício de 1999, ano-base de 1998. Correta, portanto, a exclusão pelo Fisco desses valores da referida declaração de rendimentos e a decisão de primeira instância nesse aspecto."

Assim, o fato gerador do tributo não ocorreu no momento em que a contribuinte ganhou a ação trabalhista, porque não se efetivou a disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Nesse sentido, válido trazer a este voto o conceito estabelecido pelo artigo 43 do CTN e aquele contido na lei n.º 7713/88, artigo 3.º, § 4.º.

O primeiro dispõe que o fato gerador do tributo ocorre quando verificada a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, caracterizada pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza assim entendidos os acréscimos patrimoniais não incluídos nos primeiros ².

² CTN – Lei n.º 5.172, de 25/10/66 - Art. 43. 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."



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

Já o artigo 3.º, § 4.º da lei n.º 7.713/88, dispôs de forma semelhante, mas deixou clara a necessidade do benefício do contribuinte por qualquer forma para que a renda fosse caracterizada³. Assim, naquele momento não ocorreu disponibilidade da renda nem o benefício do contribuinte porque, apesar de vencer a lide trabalhista, não pode usufruir desse direito.

Considerando a regra matriz de incidência tributária, teríamos a falta dos critérios material e temporal no antecedente, pois não houve nem a percepção econômica, nem jurídica da renda, como tampouco um marco temporal que indicasse a data de pagamento.

A partir do momento em que regulamentada a lei complementar n.º 52 do DF, a fiscalizada pode negociar o direito consubstanciado pelo precatório, mas não se verificou qualquer ajuste entre esta e a Administração do DF para que houvesse o pagamento do débito.

Então, não ocorreu fato gerador do tributo pela aquisição do direito evidenciado no Precatório, porque inexistente qualquer pagamento, nem prazo para esse fim. A situação exprime um fato econômico ocorrido que não se tornou juridicizado para fins tributários em face da inexistência de aquisição da disponibilidade pela contribuinte e, apesar de ter a certeza do recebimento, indefinido em que momento este poderia ocorrer.

³ Lei n.º 7.713/88 - Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

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

(.....)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90

Acórdão nº. : 102-46.122

Já na cessão do direito pela fiscalizada, o evento econômico foi juridicizado, uma vez subsumido à hipótese legal e, portanto, jurídico e motivador da dita tributação. Não há dúvida sobre o suporte fático caracterizado por esse fato físico.

Submetendo-o à regra matriz de incidência temos o critério material caracterizado pelas cessões parciais do direito, o critério temporal, pela data de venda, e o espacial, o local em que realizadas. Já o conseqüente tributário resulta na identificação do sujeito passivo como a própria contribuinte, o sujeito ativo, a União, enquanto o critério quantitativo, resulta no ganho obtido na cessão e a alíquota de 15%.

Agora, a questão a decidir cinge-se ao custo de percepção desse direito. Seria o valor do trabalho efetuado ao longo dos anos e que resultou no valor atualizado do precatório, ou seria "nulo" porque não se configurou nenhum pagamento para obtenção ?

Assumir o custo de alienação do precatório como seu valor atualizado no momento da alienação, significa tornar esse evento econômico um fato jurídico tributável, em face de trazê-lo para o mundo dos fatos juridicizados, isto é, configurá-lo como uma realidade perceptível que antes não o era. Antes havia apenas o direito, não subsumido à hipótese de incidência pela indisponibilidade dos recursos correspondentes. Agora, pretende-se usar tais recursos como custos, como se constituíssem efetivo ônus do contribuinte, quando eles não foram despendidos.

Seguindo na trilha utilizada pelo nobre Relator, primeiro dever-se-ia tributar o valor tido como custo, pois de natureza tributável e com características de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, para então utilizá-lo com esse



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

título. Mas, essa hipótese é impossível porque a fonte pagadora nada pagou ao contribuinte, o que permite concluir pela inexistência fiscal do valor.

Sob outra perspectiva, visualizando o conjunto de fatos econômicos que envolveram o contribuinte no ano-calendário, teríamos, mantendo a posição do nobre Relator, uma percepção de renda sem qualquer tributação. Considere-se que o direito cedido deixou de pertencer ao contribuinte, e em seu lugar, ingressa apenas o valor da cessão. No entanto, sem querer misturar os eventos econômicos, o valor do direito correspondia a um rendimento tributável na fonte e na declaração de ajuste anual deste contribuinte, que deixou de existir em sua vida econômica e fiscal. Assim, esse rendimento não será tributado pela pessoa física, pois inexistente para ela.

Não se alegue que a lei será atendida pela tributação incidente no momento em que se efetivar a compensação, porque esse evento econômico será distinto daquele em que participante o sujeito passivo original. Ou seja, este contribuinte deixa de oferecer à tributação o rendimento do trabalho com vínculo empregatício, mas utiliza-o como custo do ganho de capital.

O fato de utilizar o preço corrente como custo equivale, como já dito, a tornar jurídico um evento econômico até então inexistente frente à hipótese de incidência contida na lei. Evidencia-se, assim, incorreta a tomada do custo do direito como o seu preço corrente, na forma do inciso V do artigo 16, da lei n.º 7713/88.

Seguindo a linha estabelecida pelo referido artigo, verifica-se que esse valor não pode servir para custo.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

De forma genérica, dispõe em seu *caput* que deve ser o preço ou o valor pago na aquisição do objeto da alienação. Ressalte-se que, nesta situação, não houve qualquer pagamento para fins fiscais, uma vez que o trabalho realizado não se consubstanciou em moeda durante todo o transcorrer do tempo anterior à transação.

Analisando o significado da palavra custo com auxílio do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, verifica-se que ela tem referência ao valor exato de uma coisa, no local em que é produzida ou adquirida; indica o montante da quantia que custou ao fabricante⁴.

Então o custo do precatório cedido a terceiros poderia ter preço consubstanciado pelo valor do trabalho efetuado, uma vez que este significaria o montante da quantia que custou ao sujeito passivo. Esse valor seria aquele correspondente ao atribuído à causa e concretizado em sentença judicial definitiva. Conseqüentemente, o valor do precatório constituiria o custo do direito cedido, na condição de preço fixado, mesmo sem ter havido qualquer pagamento.

Mas essa conclusão, como já explicitado, não pode ser aceita, porque significaria a concretização de um evento econômico não existente para fins tributários até a data da cessão de direitos, sem subsunção anterior à hipótese de incidência contida na lei.

⁴ CUSTO - Expressão, derivada do latim *constare*, é empregada, na terminologia comercial, para indicar o preço ou valor exato de uma coisa ou de uma mercadoria, no local em que é produzida ou adquirida. Em regra, o valor ou preço de custo de um produto ou de uma mercadoria entende-se o seu exato valor de produção ou de aquisição, isto é, o cálculo de seu valor segundo a base das quantias despendidas com a matéria-prima, empregados e outras despesas, quando fabricada, ou de seu preço, acrescido das quantias despendidas com o seu transporte, se adquiridas. O custo, assim, indica o valor da mercadoria produzida, ou seja, o montante da quantia que custou ao fabricante, ou o valor da mercadoria adquirida, ou seja, pela soma das quantias despendidas na sua aquisição. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



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

Processo nº : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº : 102-46.122

Assim, a cessão de direitos poderá ter como custo, apenas, os valores efetivamente despendidos na ação judicial, mas não aquele atinente ao precatório porque inexistente para fins tributários na pessoa física. Repito, caso considerado para fins fiscais o dito custo, deveria, também, ser tributado na fonte e na declaração de ajuste anual, ação impossível pela falta de critérios constituintes da regra matriz de incidência.

Não se compare a situação com as demais hipóteses previstas no artigo 16 da lei n.º 7713/88, para fins de trazer o dito valor como custo, porque estas são aplicáveis quando desconhecido qualquer dado vinculado a preço ou valor inerente ao evento em questão. Esta situação possui identificador de preço, pois a sentença judicial fixa o valor do trabalho efetuado e não pago.

Então, a única hipótese possível ao custo deve ser a contida no *caput*: o preço ou valor pago. Como nem o preço nem o valor foram pagos, o custo do precatório restringe-se a eventuais dispêndios vinculados à sua obtenção.

A razão, pois, encontra-se com a interpretação da lei contida na norma individual e concreta expedida pela Autoridade Fiscal, confirmada pela decisão de primeira instância, e em consonância com a orientação da Administração Tributária exteriorizada no Parecer COSIT n.º 26, de divergência, citado pelo nobre Relator, no qual esse custo é considerado nulo, em face da ausência de qualquer pagamento.



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

Processo nº. : 10166.013960/2001-90
Acórdão nº. : 102-46.122

Por todos os motivos expostos, **meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury', with a large, sweeping flourish extending to the right.

NAURY FRAGOSO TANAKA