



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

---

<b>Processo n°</b>	10850.002612/2001-79
<b>Recurso n°</b>	154.945 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 1997 a 2000
<b>Acórdão n°</b>	102-48.711
<b>Sessão de</b>	09 de agosto de 2007
<b>Recorrente</b>	CEZIRA DE OLIVEIRA FARIA
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação sendo que o fato gerador, regra geral, ocorre em 31 de dezembro de cada ano. No que tange ao ganho de capital, que sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, o cálculo e o pagamento do imposto deve ser efetuado em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, sendo que o fato gerador ocorre na data de cada operação.

IRPF - PERMUTA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - PRINCÍPIO DA ENTIDADE - NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPF - A Lei n. 7713/88, em seu art. 2, determina que o IRPF é devido por regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se o crédito de terceiro foi pago à pessoa jurídica controlada pelo Contribuinte, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte. O recebimento do crédito pela pessoa jurídica controlada pelo Contribuinte não descaracteriza o negócio jurídico de permuta, inexistindo a compra e venda alegada pela fiscalização.

JUROS E MULTA - ART. 100 DO CTN - ATOS NORMATIVOS DA ADMINISTRAÇÃO - Os Atos Normativos indicados no inciso I do art. 100 do CTN são expedidos para orientação geral dos contribuintes, incluindo a referida IN SRF n° 31, de 1996, cuja observância pelo sujeito passivo implica exclusão de penalidades e da incidência de juros moratórios, nos termos do parágrafo único do referido artigo 100. Os juros são devidos a partir da ciência do Auto de Infração, quando, em face do lançamento, e somente a partir de então, estará em mora o Contribuinte. Quanto à multa de ofício, esta somente é exigível após a intimação do Contribuinte e sua mora do respectivo pagamento do tributo, ao término da ação administrativa, após o julgamento do recurso voluntário, em

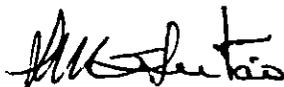
R

face do art. 44, I, da Lei n. 9430/97, que determina a cobrança da multa de ofício de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento.

Preliminar acolhida.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores até 18.12.1996. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não a acolhe. Considerou-se impedido de votar a decadência o Conselheiro Alexandre Lima da Fonte Filho. No mérito, por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - considerar permuta a operação entre as partes; II - afastar a multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na permuta das cotas bonificadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que nega provimento em relação ao item I e provê parcialmente, em relação ao item II, apenas para afastar os juros até a publicação da IN 48, de 1998.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.



## Relatório

CEZIRA DE OLIVEIRA FARIA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 3ª TURMA/DRJ – SÃO PAULO/SP II, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênha para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

*"(...) Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 664/666, acompanhado dos demonstrativos de fls. 02 e 660/663, do Termo de Constatação Fiscal (fls. 652/659) e do Termo de Encerramento de fls. 667, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 1996, 1997, 1998 e 1999, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 936.244,28 (novecentos e trinta e seis mil, duzentos e quarenta e quatro reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 425.774,50 referentes ao imposto, R\$ 153.304,98, à multa proporcional, e R\$ 357.164,80, aos juros de mora (calculados até 30/11/2001).*

*2. Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 665/666), a exigência decorreu da seguinte infração à legislação tributária:*

*-Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos. Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas Não Negociadas em Bolsa.*

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (R\$)	Multa (%)
31/10/1996	196.734,70	0
30/11/1996	1.618,76	0
31/12/1996	1.631,15	0
31/01/1997	1.639,00	0
28/02/1997	1.649,83	0
31/03/1997	1.666,54	0
30/04/1997	2.149,51	0
31/05/1997	2.167,92	0
30/06/1997	5.497,81	0
31/07/1997	2.188,55	0
31/08/1997	2.208,98	0
30/09/1997	2.215,06	0
31/10/1997	2.099,20	75
30/11/1997	2.114,25	75
31/01/1998	2.142,43	75
28/02/1998	2.150,81	75
31/03/1998	2.161,48	75
30/04/1998	2.177,10	75
31/05/1998	122.832,33	75
30/06/1998	2.201,28	75
31/07/1998	14.183,75	75
31/08/1998	2.235,55	75
30/09/1998	14.216,51	75
30/11/1998	11.964,00	75
31/01/1999	11.964,00	75
31/03/1999	11.964,00	75

(...).

3. Do item 'Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal' e do Termo de Constatação Fiscal (fls. 665/666 e 652/659), constam, em síntese, as seguintes informações:

*Operação de Compra e Venda e não de Permuta*

3.1. O 'de cujus' Manoel José do Carmo Faria, CPF n.º 011.971.698-49, alienou quotas de capital social de diversas empresas das quais era sócio no ano-calendário de 1996, conforme se verifica em sua Declaração do IRPF/97 (fls. 20/33), e também no 'Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças' (fls. 87/97), lavrado em 25/10/1996, posteriormente aditado, em 26/03/1997, pelo 'Instrumento Particular de Aditamento a Instrumento Particular de Cessão de Quotas de Sociedade Comercial Limitada' (fls. 383/385), e, novamente aditado, em 20/05/1998, pelos herdeiros do 'de cujus' através do 'Aditamento a Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda de Quotas de Capital Social e Outras Avenças' (fls. 124/128);

3.2. Segundo o contrato original lavrado em 25/10/1996, a que os contratantes prometeram e se obrigaram a cumprir, por si, seus herdeiros e sucessores, Manoel José do Carmo Faria permutou com José Antônio do Carmo Faria as quotas da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, recebendo em troca as quotas que José Antônio do Carmo Faria possuía na empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (cláusula 3, item C - fls. 91);

3.3. No item F.3) (fls. 93), o contrato dispunha também que o sócio Manoel José do Carmo Faria, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, da qual passou a ser titular absoluto, receberia por cessão das empresas CONSTUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA o correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuíam perante o DER (Departamento de Estradas de Rodagem);

3.4. Conforme preceituado no art. 801, inciso IV, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de torna, poderia ser excluída na determinação do ganho de capital. Analisado o contrato original, verificou-se que este não era o caso da transação supramencionada, uma vez que esta se referia a quotas de capital social com recebimento de torna (50% de créditos junto ao DER), que deveria ser entendida como alienação, estando sujeita, portanto, a ganho de capital;

*Valor da Operação*

3.5. O valor da transação foi determinado somando-se o valor das quotas da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA entregues por José Antônio do Carmo Faria a Manoel José do Carmo Faria (R\$ 3.288.778,00 - fls. 433) ao valor correspondente a 50% do crédito que as empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA possuíam junto ao DER (R\$ 14.553.559,11 - fls. 120), o que resultou na importância de R\$ 17.842.337,11.

*Valor Recebido Referente ao Crédito Junto ao DER*

3.6. O total dos créditos que as empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA possuíam junto ao DER importava em R\$ 29.107.118,22 (vinte e nove milhões, cento e sete mil, cento e dezoito reais e vinte e dois centavos), conforme planilhas de fls. 98 a 120, sendo que 50% desse montante, correspondente a R\$ 14.553.559,11, seria recebido por Manoel José do Carmo Faria pela alienação das quotas de capital da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;

A

3.7. De acordo com o 'Aditamento a Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda de Quotas de Capital Social e Outras Avenças' (fls. 124/128), o Sr. Manoel José do Carmo Faria promoveu a incorporação dos direitos aos créditos acima mencionados à empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a qual reconheceu expressamente que o valor dos créditos apurados e recebidos junto ao DER passou a ser de R\$3.000.000,00.

#### *Cálculo do Ganho de Capital*

3.8. Assim sendo, procedeu-se ao cálculo do ganho de capital obtido (fls. 639), pois o que realmente ocorreu foi a alienação de quotas de capital social, não importando se o crédito foi transferido do 'de cujus' para a empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, pois não há para efeitos tributários, diferença entre receber o crédito e somente após transferi-lo para terceiros ou simplesmente transferir diretamente o crédito para terceiros. O que importa é a operação que deu origem ao crédito, isto é, a alienação de quotas da empresa;

3.9. O cálculo do custo das quotas de capital das empresas alienadas pelo 'de cujus' Manoel José do Carmo Faria foi feito por ele de forma incorreta, pois, ao incorporar os lucros obtidos nos anos-calendário de 1994 e 1995, considerou como custo das quotas recebidas o valor do lucro capitalizado;

3.10. As partes societárias referentes a lucros apurados em 1994 e 1995, incorporados ao capital da empresa, somente apresentam custo de aquisição igual ao valor dos lucros, ou seja, não são tributadas na alienação pela pessoa física beneficiária quando a empresa não houver restituído capital aos sócios nos cinco anos anteriores e nos cinco anos subseqüentes, nos termos do estabelecido nos §§ 3º e 4º do art. 3º da Lei nº 8.849/94 e na IN SRF nº 48/98, art. 13, §§ 2º e 3º. Para que se cumpra esta condição e o contribuinte possa utilizar o custo de aquisição cheio, é necessário que os cinco anos previstos nos parágrafos supracitados tenham transcorrido. Dessa maneira, se a alienação ocorrer em período inferior a cinco anos, haverá a tributação do ganho de capital, sendo o custo igual a zero;

3.11. Assim, foram recalculados os custos das quotas de capital social alienadas pelo 'de cujus', conforme planilhas de fls. 636/639.

#### *Omissão de Ganhos de Capital*

3.12. Desta forma, constatou-se a omissão de ganhos de capital relativamente à alienação da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, tendo em vista que não houve apuração do ganho, bem como das empresas a FINAMA AUTO FINANCIAMENTO S/C LTDA, CANGURU VEÍCULOS LTDA e FARIA MOTOS LTDA, pois, apesar de os ganhos de capital terem sido apurados, esta apuração se deu de maneira incorreta (fls. 640/651).

#### *Responsabilidade dos Sucessores*

3.13. As alienações das quotas de capital das empresas acima citadas se deram no ano-calendário de 1996, mas os pagamentos se prorrogaram até o ano-calendário de 1999. Portanto, para os fatos geradores ocorridos desde a abertura da sucessão até a data da partilha, o lançamento para cobrança dos tributos devidos pelo 'de cujus', foi efetuado na figura dos sucessores, sem multa de ofício, proporcionalmente à meação/quinhão de cada um, conforme disposto no art. 131, inciso II, da Lei nº 5.172/66;

3.14. Após a partilha, os pagamentos pelas alienações das quotas das empresas efetuadas pelo 'de cujus' se estenderam até março de 1999, sendo, deste modo, de responsabilidade própria da contribuinte, na condição de viúva-meeira, apurar e recolher o imposto sobre os ganhos de capital correspondentes aos valores recebidos,

A

*que deverá, neste caso, ser acrescido da multa de ofício.*

#### ***Decadência***

*3.15. Como não houve pagamento antecipado, o prazo para o lançamento de ofício inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I da Lei n.º 5.172/66) e não na data do fato gerador;*

*3.16. Diante do exposto foi lavrado o presente auto de infração para cobrança dos tributos devidos.*

*4. Cientificada do lançamento em 19/12/2001 (fls. 670), a interessada apresentou, em 17/01/2002, a impugnação de fls. 671/698, por meio da qual procura demonstrar a improcedência da autuação, nos seguintes termos:*

*4.1. Ao contrário do entendimento apresentado pelo Sr. Fiscal, ocorreu a decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício devido à natureza do lançamento do imposto de renda, à ocorrência do pagamento do valor devido a título de imposto de renda sobre o ganho de capital por parte do contribuinte Manoel José do Carmo Faria, e à jurisprudência administrativa firmada sobre o tema (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes);*

*4.2. A autoridade fiscalizadora desconsiderou como permuta a operação havida entre os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria, a fim de caracterizá-la como alienação e, assim, reclamar o recolhimento do imposto sobre ganho de capital;*

*4.3. No Termo de Constatação Fiscal, afirma o Sr. Auditor Fiscal que, conforme preceitua o art. 801, inciso IV, do RIR/94, apenas a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna poderia ser excluída na determinação do ganho de capital e, sendo a transação em questão referente a quotas de capital social, com recebimento de torna (50% do créditos junto ao DER), estaria sujeita à determinação do ganho de capital;*

*4.4. Entretanto, o fato acima mencionado não desqualifica a operação havida como permuta, apenas, se fosse, o caso, torná-la-ia tributável;*

*4.5. Os irmãos detinham, cada um, 50% das quotas de cada uma das empresas que compunham o grupo familiar, tendo permutado suas respectivas participações, reorganizando o grupo de forma a que um dos irmãos, Manoel José do Carmo Faria, permanecesse com a totalidade das quotas da empresa Construfert e o outro irmão, José Antônio do Carmo Faria, com a totalidade das demais;*

*4.6. Portanto, inexistiu, na permuta, ganho de capital, mas tão somente a divisão entre dois irmãos do conjunto de suas respectivas cotas, para efeito de reorganização do complexo empresarial;*

*4.7. Além disso, como já decidido pelo Conselho de Contribuintes, a permuta só é tributável quando existir torna, independentemente do bem permutado;*

*4.8. Ao decidirem pela divisão do grupo empresarial, os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria apuraram que as empresas Construmarco e Constroeste detinham o valor expressivo de R\$ 29.107.118,32 em créditos junto ao DER – Departamento de Estradas de Rodagem, que foi considerado na apuração da equivalência patrimonial do conjunto de empresas;*

*4.9. No entanto, como crédito a receber necessitaria de ajuste no grupo para que nenhum dos irmãos sofresse prejuízo. Assim, deliberaram que o crédito seria também partilhado dentro do conjunto de empresas, sendo que a Construmarco e a Constroeste se comprometeram a ceder à Construfert 50% do valor que viriam a receber na*

*liquidação do crédito que detinham perante o DER;*

*4.10. Verifique-se que as empresas não cederam o crédito à pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria e nenhum lançamento contábil foi efetivado nesse sentido, quer nas empresas, quer na pessoa física do Sr. Manoel;*

*4.11. O fiscal autuante não nega que a empresa Construfert foi beneficiária do recebimento de metade do referido crédito, entende apenas que esse recebimento se deu por cessão de crédito havida do Sr. Manoel José do Carmo Faria, interpretação esta que não faz o menor sentido;*

*4.12. A confusão do Sr. Auditor Fiscal provavelmente decorreu do fato de que o Sr. Manoel compareceu no instrumento original, datado de 25/10/1996, não apenas na qualidade de pessoa física, mas também de cotista e representante da empresa Construfert;*

*4.13. Portanto, quem transacionou e ficou na condição de credora junto às empresas Construmarco e Constroeste foi a empresa Construfert, representada na ocasião pelo Sr. Manoel José do Carmo Faria;*

*4.14. Quando obtiveram a liquidação de seu crédito junto ao DER, as ditas empresas repassaram metade do valor apurado à empresa Construfert, como demonstra o lançamento contábil, em anexo;*

*4.15. A Construfert não recebeu o crédito do Sr. Manoel, pois este não recebeu crédito nenhum. Logo, se tributação houvesse, deveria recair sobre a pessoa jurídica da Construfert e não sobre a pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria, que, em momento algum foi titular daquele crédito ou em razão dele recebeu qualquer valor;*

*4.16. O valor efetivamente recebido do DER pela Construfert foi R\$3.000.000,00 e não a quantia de R\$ 14.553.559,11, computada pelo autuante como valor da alienação. Portanto, o Auto de Infração tomou por base valor irreal;*

*4.17. Outro motivo incorreto da autuação diz respeito à consideração de custo zero na incorporação de lucros ao capital, invocando como não cumpridas as condições do art. 3º da Lei nº 8.849/94 e do art. 3º da Lei nº 9.065/95. Reproduz os referidos dispositivos legais;*

*4.18. Mais uma vez equivoca-se o Sr. Auditor ao confundir imposto na fonte sobre lucros distribuídos com imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens;*

*4.19. Tais dispositivos nada tratam sobre o custo das quotas oriundas de lucros capitalizados. Bem ao contrário, os parágrafos segundo de ambos os artigos até sugerem que as quotas tenham valor atribuído, pois estende a isenção aos sócios. Afinal, não teria sentido isentar o que não tem valor, o que ocorreria se seu custo fosse zero.*

*4.20. Ademais, as condições estabelecidas pela legislação foram obedecidas, pois, nos cinco anos anteriores a cada incorporação, nenhuma das empresas referidas no auto de infração haviam restituído capital aos sócios. Da mesma forma, a partir da incorporação e durante os cinco anos subseqüentes, nenhuma delas foi dissolvida ou restituiu capital aos sócios;*

*4.21. Também não houve redução de capital nos cinco anos anteriores e nos cinco anos subseqüentes à data de capitalização dos lucros, assim como também não houve liquidação da sociedade;*

*4.21. O disposto na IN 48/98 não se aplica ao caso, uma vez que os fatos ocorreram em 25/10/1996, sendo, portanto, anteriores à edição da citada instrução normativa;*

A

4.22. *À época dos fatos vigorava a IN 31/96, que considerava como custo de aquisição 'a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real', sem nenhuma restrição quanto aos anos em que foram apurados os lucros;*

4.23. *Logo, indevida a pretensão do fiscal autuante em considerar valor igual a zero como custo de aquisição das referidas quotas;*

4.24. *Ao contrário do observado pela autoridade fiscal, o imposto relativo ao mês de junho/97, vencido em julho de 1997, foi recolhido pelo espólio, como demonstra a cópia do recolhimento anexa;*

4.25. *Apresenta os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito.*

4.26. *Requer, por fim, a nulidade do auto de infração em epígrafe, ou no mérito, se não for reconhecida a nulidade, a sua anulação por inadequação à legislação em vigor, reconhecendo-se como legítima a operação efetivada e corretos os lançamentos e o recolhimento de tributo dela decorrente, ou ainda, caso desacolhidas as hipóteses anteriores, a correção dos cálculos.*

5. *Em 10/04/2002, a contribuinte anexou parecer técnico de lavra do perito contador Osmar Trevisan (fls. 780/799), que, segundo alega, atesta a procedência dos argumentos apresentados na impugnação.*

6. *Na mesma oportunidade, foi trazido aos autos aditamento à impugnação (fls. 937/938), por meio do qual, a autuada reiterou a preliminar de nulidade por decadência suscitada na impugnação, com transcrição de ementa de Acórdão da CSRF, apresentando também os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito (fls. 939/961)."*

A DRJ proferiu em 30/08/2006 o Acórdão nº 17-15.881, do qual se extrai as seguintes ementas e conclusões do voto condutor (*verbis*):

*"PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.*

*GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. A permuta configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas e encontra-se sujeita à apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Somente a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna está excluída da determinação do ganho de capital.*

*GANHO DE CAPITAL. SUJEITO PASSIVO. BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO. O sujeito passivo para a apuração do ganho de capital é o beneficiário da operação da qual tenha resultado ganho patrimonial.*

*GANHO DE CAPITAL. VALOR DA OPERAÇÃO. O valor da venda do bem que servirá para o cálculo do percentual de ganho de capital é aquele que efetivamente foi concretizado.*

*GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO DE LUCROS DE 1994 E 1995. O custo de aquisição das quotas de capital é considerado igual a zero no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados nos anos de 1994 e 1995.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUOTAS BONIFICADAS. Nos termos do art. 106, I, do CTN, exclui-se a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado no ganho de capital decorrente da alienação de quotas bonificadas, até a entrada em vigor de norma interpretativa, face à sua aplicação retroativa.*

*Lançamento Procedente em Parte"*

Aludida decisão foi cientificada em 15/09/2006 (AR fl. 1023), sendo que o recurso voluntário, interposto em 11/10/2006 (fls. 1026-1048), apresenta as seguintes alegações (*verbis*):

*"(...) II. DA NULIDADE DO AUTO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO FISCAL DEVIDO À OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA*

*Descabe o entendimento constante da decisão de que não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento em relação ao ano calendário de 1996.*

*Ressalte-se que o Imposto de Renda é tributo sujeito a lançamento por homologação.*

*III. A. Da operação de permuta e da ausência do ganho de capital*

*11. Não há, porém, que se falar que a operação de permuta de quotas havida estaria sujeita a ganho de capital, posto que, se não houve torna, pouco importa o objeto da permuta.*

*12. Ressalte-se, primeiramente, que não se trata de operação isolada. A permuta, no caso, foi o meio escolhido para a divisão igualitária do grupo de empresas. Ambos os irmãos detinham, cada um, quotas correspondentes a 50% (cinquenta por cento) de cada uma das empresas que compunham o grupo familiar.*

*13. No entanto, consoante "Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças", firmado em 25 de outubro de 1996, os dois sócios resolveram dividir o património comum, de modo que Manoel José do Carmo Faria permaneceu com a totalidade das quotas da empresa "Construfert", enquanto o outro irmão, José António do Carmo Faria, com a totalidade das demais.  
(...)*

*15. Com efeito, não houve qualquer ganho de capital na permuta realizada, mas apenas a divisão entre os dois irmãos do conjunto de suas respectivas quotas, sem qualquer torna, para efeito de reorganização do complexo empresarial, sendo que pouco importa qual foi o objeto da operação, não havendo imposto a ser recolhido.*

*III.B. Da pretendida incidência da Tributação sobre as pessoas físicas e não jurídicas  
(...)*

*18. A redação do documento de fls. 87/97, se não foi das mais claras, pois levou o Sr. Auditor Fiscal e a decisão ora atacada a entenderem que a cessão foi feita para uma pessoa física, também não pode ser considerada de forma isolada do contexto do negócio havido (reorganização empresarial), ou divorciada da realidade fática do conjunto de lançamentos que espelharam a operação. (...)*

*Enfim, a lógica; o bom senso; a origem, a natureza e a conclusão da operação, com o recebimento efetivo do crédito pela "Construfert", conforme reconhecido pelo próprio Sr. Auditor Fiscal; além da mencionada prova documental já juntada aos autos, certamente devem imperar sobre qualquer deficiência de redação do documento de fls. 87/97.*

19. Dessa forma, resta claro que, se tributação houvesse, deveria recair sobre a pessoa jurídica da "Construfert", a beneficiária e quem efetivamente recebeu o crédito do DER, e não sobre a pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria, que em momento algum foi titular daquele crédito, ou em razão dele recebeu qualquer valor.

III.C. Valor real da operação: da impossibilidade de se considerar o custo zero para a incorporação de lucros dos anos de 1994 e 1995. (...)

21. Em face das disposições mencionadas, contidas nas Leis nº 8.849/94 e 9.064/95, as empresas em comento aproveitaram os lucros auferidos nos anos base de 1994 e 1995 para aumentar seu capital social.

Ressalte-se, que nos cinco anos anteriores à cada incorporação, nenhuma das empresas referidas no auto havia restituído capital aos sócios. Da mesma forma, a partir da incorporação e durante os cinco anos subsequentes, nenhuma delas foi dissolvida ou restituiu capital aos sócios. Dessa forma, todas as condições estabelecidas na legislação foram observadas nas operações, quais sejam:

a) não houve redução de capital nos cinco anos anteriores à data da capitalização dos lucros;

b) não houve redução do capital nos cinco anos subsequentes à data da capitalização dos lucros;

c) não houve liquidação da sociedade.

22. Conforme já mencionado, em outubro de 1996, quando da reorganização do grupo empresarial, as quotas foram alienadas, com os lucros auferidos nos anos base de 1994 e 1995 considerados como custos das quotas.

Ocorre, porém, que a decisão ora atacada acatou a pretensão do Sr. Auditor Fiscal de opor à operação realizada pelos irmãos Manoel José do Carmo Faria e José António do Carmo Faria, a Instrução Normativa nº 48/98. Dessa forma, segundo o artigo 13, §3º, dessa Instrução, as ações ou quotas bonificadas por lucros apurados nos anos calendário de 1994 e 1995 teriam custo zero. (...)

#### IV. CONCLUSÃO

28. Por todo o exposto, espera e confia a RECORRENTE seja julgado procedente o presente recurso para o fim de ser reconhecida a impossibilidade da exigência ora combatida, declarando-se NULO o lançamento de débito fiscal em epígrafe, por conta a corrência da Decadência ou, se não for reconhecida a nulidade, seja acolhido o presente Recurso no mérito, para considerar-se insubsistente o lançamento tributário, pelas razões antes expostas; ou ainda, caso assim não entenda esse Egrégio Conselho, sejam excluídas do lançamento as penalidades impostas - multa e juros -, uma vez que a Recorrente sequer participou da transação, já que é apenas e tão somente sucessora de seu falecido esposo, contra quem erroneamente (já que, reitera-se, se imposto houvesse deveria ser reclamado da pessoa jurídica, e não da pessoa física), vem sendo imputado o débito em questão. (...)"

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 25/10/2006 (fl. 1.062).

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

Conforme relatado o crédito tributário exigido, refere-se exigência de IRPF sobre ganho de capital, em alienações a prazo, que deixou de ser recolhido.

As matérias em litígio são do conhecimento deste Colegiado e foram enfrentadas no Recurso 138.883, interposto pela Sra. Helena do Carmo Faria Thomaz, filha da contribuinte, que também foi autuada, haja vista que recebeu parte da herança do Sr. Manoel José do Carmo Faria. Vejamos as informações sobre o julgamento do aludido recurso:

*Recurso: 138883*  
*Câmara: SEGUNDA CÂMARA*  
*Processo: 10850.002614/2001-68*  
*Matéria: IRPF*  
*Recorrente: HELENA DO CARMO FARIA THOMAZ*  
*Recorrida: 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II*  
*Data Sessão: 22/06/2006*  
*Relator: Nauray Fragoso Tanaka*  
*Decisão: Acórdão 102-47681*  
*Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA*  
*Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores até 18.12.1996. Vencido o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka (Relator) que não a acolhe. No mérito, por maioria de votos DAR provimento parcial ao recurso para: I - considerar permuta a operação entre as partes; II - afastar a multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na permuta das cotas bonificadas Vencidos os Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza que negam provimento em relação ao item I e o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka que prevê parcialmente, em relação ao item II, para afastar os juros somente até a publicação da IN 48, de 1998. Designado o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho para redigir o Voto Vencedor.*

Transcrevo a seguir, os votos condutores do acórdão em tela:

**"VOTO VENCIDO**

*Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator*

*Atendidos os requisitos de admissibilidade da peça recursal, dela conheço e profiro voto.*

*Quanto à ineficácia do feito pela formalização em momento posterior à extinção do prazo decadencial, conveniente alguns esclarecimentos sobre a referida figura jurídica.*

*A decadência traduz o prazo legal para que se exerça um direito<sup>1</sup> ainda não*

---

*1 DECADÊNCIA - Derivado do latim *cadens*, de *cadere* (cair, perecer, cessar), exprime, dentro de seu sentido originário, o estado de tudo aquilo que decai ou que perece. Desse modo, na*

*A*

*formalizado. Nos tributos exigidos sob a modalidade de lançamento por homologação, esse prazo destinado ao direito de formalizar crédito tributário eventualmente não oferecido, nem pago, pela pessoa ao sujeito ativo, encontra-se no artigo 173, do CTN.*

*Não há dúvida a respeito da subsunção do Imposto de Renda à modalidade de lançamento por homologação, uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN.*

*Essa norma tem por referência os valores declarados e o crédito tributário pago, para os quais transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador consideram-se homologados tacitamente.*

*Os fatos omitidos ou aqueles declarados de forma incorreta não se subsumem a essa norma, mas àquela do artigo 149, do CTN, que trata do lançamento de ofício, enquanto a figura jurídica da decadência, é regida pelas normas do artigo 173, desse ato legal<sup>(2)</sup>.*

*Este texto legal encerra determinação no sentido de ser o marco inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Traduzindo o texto para fins de obter a norma que deve ser aplicada à situação tem-se que extrair qual é o exercício em que o tributo poderia ter sido lançado.*

*No caso de incidência tributária definitiva, como esta direcionada ao ganho de capital, o tributo poderia ser exigido logo após a ocorrência do fato econômico de referência, e essa permissão não é vedada pela norma que impõe a obrigação de inserir esse fato na Declaração de Ajuste Anual – DAA do exercício, considerando que o ato de exigir, para esta situação não teria a renda anual como fundamento.*

*Assim, o marco referencial para essa incidência atípica do tributo, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, este como o próprio da ocorrência do fato econômico considerado. Logo, 1º de janeiro de 1997 é a data para início de contagem do prazo decadencial ao direito de exigir Imposto de Renda sobre os ganhos de capital havidos no ano-calendário de 1996, e 31 de dezembro de 2001 é a data-limite.*

*Como o feito foi formalizado e dele foi dado ciência ao sujeito passivo em dezembro de 2001, é eficaz para suporte à exigência do correspondente crédito.*

*Outro protesto foi dirigido à ausência de fato gerador do tributo, com base na premissa de que o conjunto dos fatos externou apenas uma separação jurídica dos patrimônios, antes unidos em diversas sociedades. Como nenhuma alteração teria sido processada,*

---

*terminologia jurídica, adotou-se o vocábulo para exprimir melhormente a queda ou perecimento de um direito, pelo decurso do prazo prefixado ao seu exercício, isto é, a queda ou perecimento de um direito pela falta de seu exercício no interregno assinalado pela lei. (...) Em síntese, pois, a decadência faz perecer o próprio direito não afirmado pelo exercício; a prescrição faz perecer a ação para defender o direito já firmado, em virtude de importunação alheia. VENZI, citado por MIRANDA VALVERDE, bem os distingue: 'A prescrição pressupõe um direito já adquirido e que se perde com o não exercício; a decadência pressupõe um direito que se pode adquirir, agindo em certo tempo, que, transcorrido inteiramente, impede a aquisição do direito'. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.º Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas*

*2 CTN - 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;*

*requisito comprovado pela ausência de torna, o patrimônio anterior não teria sido acrescido de qualquer valor, razão para que não ocorresse fato gerador do tributo.*

*Realmente o contrato que dá suporte aos demais atos, tem por referência a separação dos patrimônios havidos em diversas sociedades, mas essa condição não conduz à isenção tributária, nem a situar o fato fora do campo de incidência do tributo. Justifica-se a primeira hipótese, pela falta de norma que contenha essa forma de exclusão do campo de incidência do tributo; enquanto a segunda, não incidência tributária, como se demonstra em seguida.*

*Observe-se que no caso das permutas envolvendo bens imóveis existe a previsão normativa<sup>3</sup> para que a incidência do tributo seja afastada e o fundamento para sua edição é o fato de a transação não expressar a aquisição de disponibilidade de renda, apenas mera substituição de patrimônio. Para que essa condição seja alcançada, necessário cumprimento de alguns requisitos como por exemplo a transferência dar-se por meio de escritura pública de permuta, mediante laudo de avaliação das unidades e sem torna. Tais restrições visam garantir a fidelidade da transação econômica quanto à materialidade e aos valores praticados.*

*As demais hipóteses de permuta não encontram amparo legal para a exclusão do campo de incidência do tributo.*

*Nesta situação, a transação não envolve permuta entre imóveis, mas entre quotas, bens móveis, imóveis e quantidades de moeda.*

*Válido salientar que o patrimônio das empresas pode ser representado por quantitativo de moeda resultante de avaliações contábil e de mercado, com preços distintos, dependendo da situação financeira, da presença no mercado, em especial no setor econômico em que atua, fatores que intervêm de maneira significativa no preço da empresa, no qual quantificado o desejo de posse pelos agentes econômicos atuantes e com poder de compra.*

*O recebimento da valoração adicional do patrimônio além daquela resultante da evolução patrimonial aplicada ou decorrente da própria atividade da empresa, constitui aquisição de disponibilidade econômica de renda, inserida no campo de incidência do tributo. Essa é a razão para que embora com características de permuta, os diversos atos jurídicos decorrentes podem expressar fatos que se subsumem à hipótese de incidência do tributo.*

*Assim, os casos identificados pela autoridade fiscal constituem situações concretas sob previsão legal contida na norma ordinária do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988<sup>4</sup>.*

*Justamente pela presença dessa distinção, inadequado o protesto da defesa.*

*Passando à questão a respeito do crédito junto ao DER, que não teria sido cedido ao sujeito passivo, mas à empresa Construfert pelas empresas Construmarco e*

---

<sup>3</sup> Conforme IN SRF nº 107, de 1988.

<sup>4</sup> Lei nº 7.713, de 1988 – 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 com 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.

A

*Constroeste, requer a defesa a incidência tributária sobre tais ganhos tendo como sujeito passivo a referida empresa.*

*Para melhor compreensão do ajuste, conveniente transcrever o texto do contrato, na parte relativa ao protesto.*

*'F.3) As partes contratantes deliberam que o sócio MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, de que passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta, receberá por cessão das empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuem perante o DER – Departamento de Estradas de Rodagem, órgão ligado à Secretaria de Estado dos Negócios do Transporte do Estado de São Paulo, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994 e, com a observância dos critérios respeitados pelo DER na quitação de seus débitos, estão relacionados e apurados frente aos seus respectivos contratos, conforme documento que, assinado pelas partes, fica fazendo parte integrante do presente. As empresas, por outro lado, se eximem de responsabilidade, caso o DER venha alterar os critérios então observados, mesmo que disto resulte redução no valor dos créditos. Por força desta cessão de créditos, o contratante MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA fica expressamente subrogado em todos os direitos inerentes e respectivas vantagens, que sejam resultantes dos créditos a ele cedidos, podendo, para tanto, promover todos os necessários registros junto ao DER para o futuro recebimento dos mesmos, na proporção que ora lhe é cedida. O sócio MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA obriga-se a respeitar todos os prazos, condições e formalidades que forem estabelecidos pelo DER ou pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, ou outro órgão que as suas vezes fizer, para o fim de promover o futuro recebimento do crédito. As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE, por sua parte, obrigam-se a fornecer todas as informações que forem solicitadas pelo DER, inclusive repassar os respectivos valores, na proporção ora cedida, ao sócio retirante e cessionário, caso o órgão estadual efetue o pagamento diretamente às empresas cedentes. As empresas entregarão até o dia 30 de outubro de 1996, cópias dos contratos a que se refere o documento anexo ao presente instrumento.*

*F.4) As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE promovem, portanto a cessão dos créditos, na proporção referida de 50% (cinquenta por cento), daqueles vencidos até 31 de dezembro de 1994, ao contratante MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA, conforme relação anexa que fica fazendo parte deste contrato, assegurando que os valores ali constantes são verdadeiros e que se responsabilizam pela veracidade dos mesmo sob pena de responsabilidade. O Contratante Manoel José do Carmo Faria, por sua parte, por bem do referido instrumento, outorga às referidas sociedades e aos demais sócios, pessoas físicas ou jurídicas, total quitação de pago satisfeito por conta da parte correspondente à metade (50%) dos créditos junto ao DER, a ele cedidos na forma acima especificada.'*

*Essa propriedade do crédito pelo sujeito passivo foi confirmada no Aditamento ao referido contrato, fl. 705, v-III, conforme cláusula segunda, transcrita:*

*'Cláusula Segunda – Em conformidade com as cláusulas F.3 e F.4, do mencionado Contrato Particular, ora aditado, o Sr. Manoel José do Carmo*



*Faria tornou-se titular de 50% (cinquenta por cento) dos créditos identificados nas planilhas que integram o documento ora aditado, possuídos pelas empresas CONSTROESTE IND E COM LTDA e CONSTRUMARCO IND E COM LTDA, perante o DER – Departamento de Estradas de Rodagem, remanescentes de contratos celebrados com o referido Órgão e vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994.'*

*Como o detentor do crédito havia promovido a incorporação desse valor na empresa Construfert, conforme constou da cláusula quarta, os recibos de quitação da transferência de tais valores foram assinados pela referida pessoa jurídica, fls. 905 a 910, v-IV, situação, no entanto, que não altera a propriedade inicial dos ditos valores. Ou seja, ao contrário do que afirma a defesa, a pessoa que figurou como proprietária e detentora do crédito foi Manoel J C Faria.*

*'Cláusula Quarta – O Sr. Manoel José do Carmo Faria promoveu a incorporação dos direitos de créditos antes mencionados, na empresa CONSTRUFERT IND E COM LTDA, da qual, através das transações feitas no instrumento particular ora aditado, passou a ser titular e controlador absoluto. Através dessa incorporação de direitos de créditos, a CONSTRUFERT IND E COM LTDA passou a ser titular dos mesmos, nas mesmas condições previstas no contrato ora aditado.'*

*Como é possível extrair dos textos transcritos, o único beneficiário dos créditos junto ao DER foi o próprio sujeito passivo.*

*Não sendo a premissa da defesa centrada em outras provas, deve prevalecer a interpretação da autoridade fiscal.*

*Outra alegação que integrou a peça recursal foi a pretensão de não ter custo zero para as quotas recebidas por conta de lucros incorporados em 1994 e 1995 e cedidas no ajuste. Com suporte nos artigos 3º, da Lei nº 8.849, de 1994, e 2º da Lei nº 9.064, de 1995, afirma a defesa que as empresas aproveitaram os lucros auferidos nos anos-base de 1994 e 1995 para aumentar seu capital social, não tendo nos cinco anos anteriores, nem nos subseqüentes à ditas incorporações, restituição de capital aos sócios.*

*Segundo a defesa, na época de ocorrência dos fatos, a orientação válida para a situação encontrava-se na IN SRF nº 31/96, enquanto as autoridades fiscais entenderam de forma diversa trazendo para aplicação da norma as orientações da IN SRF nº 48/98.*

*Essa aplicação retroativa da IN SRF nº 48/98, implicaria em alteração da base de cálculo do tributo, uma vez que a orientação anterior não direcionava no sentido de que o custo para esse tipo de operação seria zero. Assim, haveria ofensa à norma do artigo 5º, XXXVI, da CF/88, 150, I, do CTN, pela elevação de tributo sem amparo legal, e 106, I, do CTN, que permite a retroatividade restritivamente aos casos de interpretação, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*

*Adita a defesa, que em razão da IN SRF nº 48/98 ter sido revogada pela IN SRF nº 84/2001, deveria a previsão nesta contida ser aplicada à situação, uma vez que o feito foi formalizado em 18/12/2001.*

*Conveniente analisar separadamente os suportes legais trazidos pela defesa, que são os mesmos utilizados na decisão a quo.*

*O artigo 3º, da Lei nº 8.849, de 1994, contém ordem para que haja isenção das quotas relativas aos lucros capitalizados, desde que não se restitua capital nos cinco anos a contar do referido ato.*

*N*

*'Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda.*

*§ 1º Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação.*

*§ 2º A isenção estabelecida neste artigo estende-se aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual.*

*§ 3º O disposto no § 2º não se aplica se a pessoa jurídica, nos cinco anos anteriores à data de incorporação de lucros ou reservas ao capital, restituir capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social; neste caso, o montante dos lucros ou reservas capitalizados será considerado, até o montante da redução do capital, corrigido monetariamente com base na variação acumulada da UFIR diária, como lucro ou dividendo distribuído, sujeito, na forma da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração dos rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas, ou do titular da pessoa jurídica.*

*§ 4º Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subseqüentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou titular.*

*§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica nos casos de:*

*a) aumento do capital social mediante incorporação de reserva de capital formada com ágio na emissão de ações, com o produto da alienação de partes beneficiárias ou bônus de subscrição, ou com correção monetária do capital;*

*b) redução de capital em virtude de devolução aos herdeiros da parte de sócio falecido, nas sociedades de pessoas;*

*c) rateio do acervo líquido da pessoa jurídica dissolvida, se o aumento de capital tiver sido realizado com a incorporação de ações ou quotas bonificadas por sociedade de que era sócia ou acionista;*

*d) reembolso de ações, em virtude de exercício, pelo acionista, de direito de retirada assegurado pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 6º O disposto nos §§ 3º e 4º não se aplica às sociedades de investimento isentas de imposto.*

*§ 7º A sociedade incorporadora e a resultante da fusão sucedem as incorporadas ou fundidas, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os §§ 3º e 4º.*

*§ 8º As sociedades constituídas por cisão de outra e a sociedade que absorver parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os §§ 3º e 4º.*

*§ 9º Nos casos dos §§ 7º e 8º, a restrição aplica-se ao montante dos lucros ou reservas capitalizados proporcional à contribuição:*

*a) da sociedade incorporadora ou fundida para o capital social da*

*incorporadora ou resultante da fusão; ou*

*b) de parcela do patrimônio líquido da sociedade cindida para o capital social da sociedade que absorveu essa parcela.' (...)*

*As normas dirigidas à tributação do lucro capitalizado em decorrência das diminuições de capital em prazo de 5 (cinco) anos do ato de incorporação, decorreram da tributação dos lucros das pessoas jurídicas e destes quando distribuídos aos sócios<sup>5</sup>. Observe-se que o artigo 2º da referida lei contém determinação no sentido de que os lucros havidos no período encontravam-se no campo de incidência do tributo.*

*Eventual incorporação destes ao capital era isenta, conforme determinavam as normas citadas, porém, havendo a restituição de capital social aos sócios durante o transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos do ato de incorporar, óbvio que o lucro incorporado não havia permanecido na empresa, porque esse ato traduz o mesmo quantitativo de moeda da diminuição do capital social que retornou aos sócios, ou seja, percurso alternativo para não pagar o tributo que incidiria caso houvesse a distribuição dos lucros (tributáveis) aos sócios.*

*Como a lei fixou prazo de 5 (cinco) anos para que fosse possível a diminuição de capital sem ônus da tributação pelo Imposto de Renda, aquelas havidas durante o transcorrer desses períodos teriam tributação integral.*

*Sendo a referida lei decorrente da MP 402, de 1993, seus dispositivos eram válidos para o ano-calendário de 1994 e seguintes. No entanto, a MP nº 423, de 1994, convertida na Lei nº 9.064, de 1995, veio trazer alterações a estes dispositivos.*

*Aos lucros distribuídos às pessoas físicas pelas pessoas jurídicas optantes pelo 'lucro real' foram autorizadas opções tanto para a tributação exclusiva na fonte, quanto para esta em conjunto com aquela da declaração de ajuste anual<sup>6</sup>.*

*Na parte tocante à tributação decorrente da redução de capital, nos 5 (cinco) anos subseqüentes, as restrições permaneceram idênticas às contidas na Lei nº 8.849, de 1994.*

*'Lei nº 9.064, de 1995 - Art. 2º Os dispositivos da Lei nº 8.849, de 1994, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se para 9º o seu art. 8º:(.....)*

*Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. (...)*

*§ 4º Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subseqüentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou do titular (.....).'*

*Do texto legal possível extrair que havendo a redução do capital durante o transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos contados da incorporação de lucros, haverá a tributação do montante proporcional dos lucros capitalizados como lucros distribuídos. No entanto,*

---

*5 Lei nº 8.849, de 1994 - Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*6 Conforme artigo 2º da lei n.º 8.849, de 1994.*

*nesta situação, não houve redução de capital, mas venda de quotas de Manoel J C Faria para a empresa Constroeste Ind e Com Ltda, como foi descrito no Relatório.*

*Assim, a situação fática não se subsume à hipótese legal prevista na Lei n.º 9.064, de 1995, artigo 3.º, porque o capital da empresa permaneceu o mesmo, o que houve foi a venda de participação societária a terceiros.*

*Trata-se de aplicabilidade da norma contida no artigo 3.º, § 2.º, da Lei n.º 7.713, de 1988<sup>(7)</sup>, na qual prevista a natureza tributável do ganho de capital, nesse ato equiparada a rendimento e de tributação conjunta com os demais componentes da renda mensal do sujeito passivo. Posteriormente, alterada essa forma de incidência, para exclusiva na fonte e com alíquota de 15%, pelo artigo 21, da Lei n.º 8.981, de 1995.*

*Então, conhecendo que a situação fática corresponde à hipótese legal de incidência do tipo ganho de capital não há que se mesclar com a outra hipótese que estabelece a tributação pela redução de capital da empresa.*

*Válido salientar que a dívida remanescente está centrada no custo de aquisição das quotas resultantes da incorporação de lucros, isentos da incidência do Imposto de Renda por força de norma excludente contida em artigo de lei, conforme detalhado no início.*

*No entanto, o custo de aquisição das quotas advindas da incorporação de lucros, está determinado abstratamente no artigo 16, § 4.º, da Lei n.º 7.713, de 1988, que contém ordem no sentido de que as quotas havidas por capitalização de lucros tenham custo zero<sup>8</sup>. Vale observar que o parágrafo 3.º desse artigo contém previsão para que as*

---

*7 Lei n.º 7.713, de 1988 - Art. 3.º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9.º a 14 desta Lei.*

*§ 1.º - 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.*

*§ 2.º - 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 com 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. Obs: Esta determinação foi alterada pelo artigo 21, da lei n.º 8.981, de 1995: 'O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento. § 1.º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. § 2.º Os ganhos a que se refere este artigo 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.*

*8 Lei n.º 7.713, de 1988 - Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:*

*(...)*

*§ 2.º - O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.*

*§ 3.º - No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36. desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponderá ao sócio ou acionista beneficiário.*



*quotas resultantes da incorporação de lucros tributados tenham custo igual ao lucro incorporado.*

*A defesa alega que no período em que ocorreram os fatos – ano-calendário de 1996 – vigia a regulamentação do ganho de capital dada pela IN SRF n.º 31, de 1996, e nesta não havia previsão para tomar como zero o custo das quotas decorrentes da incorporação de lucros ao capital, conforme trecho desse ato transcrito na peça recursal, fl. 1.041, v-IV:*

*'a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real'*

*Conveniente esclarecer que a regulamentação de um texto legal por atos normativos da Administração Tributária não pode extrapolar o âmbito de atuação das normas de referência, por ofensa ao princípio da legalidade, pela criação de incidência não prevista em lei, como bem salientado pela defesa, quando trouxe argumentos contrários à interpretação posta pela IN SRF n.º 48, de 1998.*

*Verificando o texto normativo da referida IN SRF n.º 31/96 constata-se que a orientação era no sentido de que as quotas de capital havidas por incorporação de lucros, independente do ano em que foram incorporadas, deveriam constituir custo na alienação.*

*'IN SRF n.º 31, de 1996 - Art. 24. Considera-se também custo de aquisição:*

*I - a parcela do lucro ou reserva capitalizada, até o montante do lucro presumido deduzido do imposto de renda, que corresponder ao sócio, titular de empresa individual ou acionista (companhia de capital fechado) beneficiário;*

*II - a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;*

*III - a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados contabilmente a partir de 1996, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;*

*IV - o valor de avaliação no inventário ou arrolamento.'*

*Essa orientação foi alterada pela IN SRF n.º 48, de 26 de maio de 1998, que no artigo 13, § 3º conteve exceção ao custo de quotas adquiridas por incorporação de lucros ao capital social, nos anos-calendário de 1994 e 1995.*

*'Art. 13. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante da declaração de rendimentos ou o seu valor de mercado.*

---

*§ 4º - O custo é considerado igual a 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.*

§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação, ao capital social da pessoa jurídica, de lucros ou reservas, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica na hipótese de lucros apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, caso em que as ações ou quotas bonificadas terão custo zero.'

Complementando o cenário, a Declaração de Ajuste Anual – DAA de Manoel, exercício de 1997, apresentada em 30/4/1997, conteve apuração do ganho de capital, com apropriação dos custos corrigidos das incorporações de lucros ao patrimônio, fls. 29 a 33. Assim, também, a declaração seguinte, final de espólio, exercício de 1997, ano-calendário de 1997, entregue em 29 de outubro de 1997.

As DAA originais, relativas aos exercícios de 1998, e 1999, da pessoa física deste sujeito passivo não se encontram no processo, apenas as retificadoras apresentadas em 14 de abril de 2000, fls. 53 e 62, v-I. A DAA relativa ao exercício de 2000 é original, fl. 71, apresentada em 26/4/2000, e não contém apuração de ganho de capital.

Postos tais esclarecimentos, visualiza-se claramente a confusão havida entre as determinações usadas pela defesa e aquelas que serviram de matriz para o ganho de capital apurado.

Conforme campo 'Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 654, v-III, não foi exigida multa do sujeito passivo nos períodos de outubro a dezembro de 1996, e janeiro a setembro de 1997, quando a tributação constituiu ônus da pessoa de Manoel J C Faria, enquanto, penalizada de ofício, no período em que ônus da sucessora.

No entanto, tanto as infrações praticadas por Manoel, quanto aquelas pela pessoa da sucessora tiveram ônus dos juros de mora. Assim, durante o período de vigência da norma contida na IN SRF nº 31, de 1996, na forma do artigo 100, § único, do CTN<sup>9</sup>), devem ser afastados multa e juros de mora no período de outubro do ano-calendário de 1997, até maio de 1998.

Quanto à participação do sujeito passivo nos fatos que deram suporte à exigência tributária, cabe esclarecer que, mesmo sendo verdadeira essa afirmativa, foi beneficiado pela vinda do produto da venda como componente da herança, motivo para que receba também a parte correspondente da dívida – crédito tributário - havida pela ação do falecido e componente do patrimônio a partilhar.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e quanto ao mérito, para dar provimento parcial ao recurso no sentido de que sejam afastadas a penalidade de ofício e os juros de mora no período compreendido entre outubro de 1997 e maio de 1998.

<sup>9</sup> Lei nº 5.172, de 1966 - CTN - Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(.....)

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



*É como voto.*

*Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.*

*NAURY FRAGOSO TANAKA"*

(...)

**"VOTO VENCEDOR**

*Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Redator Designado  
Da Decadência*

*Em que pese os fundamentos do voto do Conselheiro Relator, entendo que, à época da lavratura do presente Auto de Infração, já havia decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o respectivo crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até 18/12/1996.*

*O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:*

*'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. (...)*

*Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando 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'.*

*O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.*

*No caso de tributação sobre ganho de capital, o IRPF é apurado sob a forma de tributação definitiva, devendo o cálculo e o pagamento do imposto ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, não se sujeitando ao ajuste anual.*

*Dessa forma, o termo de início do prazo de cinco anos, para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo, é a data da ocorrência do fato gerador, a teor do art. 150, §4º do CTN, e não o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/12/2006, data da ciência do lançamento, verifico a ocorrência da decadência do direito de lançar pelo esgotamento do lapso de 5 anos de que dispunha a Fazenda para o exercício de seu direito.*

*Nessa linha de entendimento, trago à colação julgados desse Conselho de Contribuintes, que corroboram com a fundamentação acima:*

*Ementa: IRPF - GANHO DE CAPITAL - DECADÊNCIA - Sendo a tributação sobre o ganho de capital definitiva, não sujeita a ajuste na declaração e*



*independente de prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contando do fato gerador. Decadência acolhida. Número do Recurso: 135032 Câmara: SEXTA CÂMARA Número do Processo: 10855.000401/96-41 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: JOSÉ CARLOS MARTINI GANDINI Recorrida/Interessado: 2ªTURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS Data da Sessão: 23/02/2005 00:00:00 Relator: Romeu Bueno de Camargo Decisão: Acórdão 106-14420 Resultado: OUTROS – OUTROS Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, ACOLHER de ofício a preliminar de decadência.*

*Ementa: DECADÊNCIA - IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - O ganho de capital na alienação de imóvel sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, devendo o cálculo e o pagamento do imposto ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês. Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação, dessa forma, o termo de início do prazo de cinco anos, para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo, é a data da ocorrência do fato gerador. Recurso provido. Número do Recurso: 129197 Câmara: SEXTA CÂMARA Número do Processo: 10980.009881/00-92 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: SÉRGIO FONTOURA MARDER Recorrida/Interessado: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR Data da Sessão: 11/07/2002 00:00:00 Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto Decisão: Acórdão 106-12782 Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Zuelton Furtado.*

*Ementa: DECADÊNCIA - IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - O ganho de capital na alienação de cotas sociais sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês. Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação, dessa forma, o termo de início do prazo de cinco anos, para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo, é a data da ocorrência do fato gerador. Recurso de ofício negado. Número do Recurso: 130774 Câmara: SEXTA CÂMARA Número do Processo: 11080.011411/00-22 Tipo do Recurso: DE OFÍCIO Matéria: IRPF Recorrente: DRJ-PORTO ALEGRE/RS Recorrida/Interessado: JAYME SIROTSKY Data da Sessão: 07/11/2002 01:00:00 Relator: Luiz Antonio de Paula Decisão: Acórdão 106-13077 Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.*

*Observe-se que a ciência ao lançamento ocorreu em 18/12/2001 e o instrumento de permuta foi celebrado em 25/10/96, sendo aditado, em 26/03/97 (fls. 374/376), para se alterar o valor das prestações, em face da cotação da moeda americana, fixando-os em Reais.*

*Isto posto, VOTO no sentido de acolher a preliminar de decadência do IRPF apurado sobre o ganho de capital cujos fatos geradores ocorreram até 18.12.1996.*

*Do mérito*

*Da ocorrência de permuta*

*No mérito, em relação à permuta, destaco, como exposto pelo Relator, que Manoel*



*José do Carmo Faria ('Manoel') possuía participação conjunta em igual proporção com José Antonio do Carmo Faria ('José'), em diversas empresas, e, em 25/10/96, resolveram extinguir essa sociedade, ação consubstanciada por Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças, fls. 79 a 89, v-I, e por diversos atos jurídicos derivados.*

*Como indicado em referido instrumento particular, Manoel e José repartiram o patrimônio que possuíam, restando nele estabelecido, como meio a permitir a divisão dos haveres, que:*

*a) Manoel vendeu a José cotas das empresas Canguru Veículos Ltda, Concretoeste Industria e Comércio Ltda, Constroeste Industria e Comércio Ltda, Construmarco Industria e Comércio Ltda, Faria Importadora Ltda, Faria Motos Ltda, Faria Veículos Ltda e Finama Auto Financiamento S/C Ltda, e apurou o ganho de capital;*

*b) a Construfert Ind. e Com. Ltda vendeu, para a Constroeste, as cotas da Finama e Construmarco;*

*c) a Construfert e a Construmarco permutaram, entre si, cotas da Constroeste e da própria Construfert, respectivamente, ficando essas em tesouraria.*

*d) a Construfert passou a ter 50% dos créditos que a Construmarco e a Construeste possuíam perante o DER;*

*e) Manoel e José permutaram as cotas da Constroeste e Construfert, ficando cada qual com 100% do capital social.*

*Especificamente em relação à cessão indicada no item (d) acima, consta em referido instrumento particular que as partes contratantes deliberam que Manoel, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa Construfert, '... receberá por cessão das empresas Construmarco Indústria e Comércio Ltda e Constroeste Ind. e Com. Ltda, 50% dos créditos que ambas detêm perante o Departamento de Estradas de Rodagem – DER, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994'.*

*Em face de referida assertiva contratual, a fiscalização entendeu que dita cessão de créditos entre a Constroeste e a Construmarco, de um lado, e Manoel, de outro, caracterizaria que a transação seria de compra e venda, e não de permuta, sujeita a ganho de capital, já que o Contribuinte haveria recebido torna.*

*Para melhor compreensão do ajuste, observe-se o respectivo texto do contrato:*

*'F.3) As partes contratantes deliberam que o sócio MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, de que passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta, receberá por cessão das empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuem perante o DER – Departamento de Estradas de Rodagem, órgão ligado à Secretaria de Estado dos Negócios do Transporte do Estado de São Paulo, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994 e, com a observância dos critérios respeitados pelo DER na quitação de seus débitos, estão relacionados e apurados frente aos seus respectivos contratos, conforme documento que, assinado pelas partes, fica fazendo parte integrante do presente. As empresas, por outro lado, se eximem de responsabilidade, caso o DER venha alterar os critérios então observados, mesmo que disto resulte redução no valor dos créditos. Por força desta cessão de créditos, o contratante MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA fica expressamente*



*subrogado em todos os direitos inerentes e respectivas vantagens, que sejam resultantes dos créditos a ele cedidos, podendo, para tanto, promover todos os necessários registros junto ao DER para o futuro recebimento dos mesmos, na proporção que ora lhe é cedida. O sócio MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA obriga-se a respeitar todos os prazos, condições e formalidades que forem estabelecidos pelo DER ou pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, ou outro órgão que as suas vezes fizer, para o fim de promover o futuro recebimento do crédito. As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE, por sua parte, obrigam-se a fornecer todas as informações que forem solicitadas pelo DER, inclusive repassar os respectivos valores, na proporção ora cedida, ao sócio retirante e cessionário, caso o órgão estadual efetue o pagamento diretamente às empresas cedentes. As empresas entregarão até o dia 30 de outubro de 1996, cópias dos contratos a que se refere o documento anexo ao presente instrumento.*

*F.4) As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE promovem, portanto a cessão dos créditos, na proporção referida de 50% (cinquenta por cento), daqueles vencidos até 31 de dezembro de 1994, ao contratante MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA, conforme relação anexa que fica fazendo parte deste contrato, assegurando que os valores ali constantes são verdadeiros e que se responsabilizam pela veracidade dos mesmo sob pena de responsabilidade. O Contratante Manoel José do Carmo Faria, por sua parte, por bem do referido instrumento, outorga às referidas sociedades e aos demais sócios, pessoas físicas ou jurídicas, total quitação de pago satisfeito por conta da parte correspondente à metade (50%) dos créditos junto ao DER, a ele cedidos na forma acima especificada.'*

*A cessão do crédito a Manoel estaria confirmada, segundo a fiscalização, no seguinte trecho de dito contrato:*

*'Cláusula Segunda – Em conformidade com as cláusulas F.3 e F.4, do mencionado Contrato Particular, ora aditado, o Sr. Manoel José do Carmo Faria tornou-se titular de 50% (cinquenta por cento) dos créditos identificados nas planilhas que integram o documento ora aditado, possuídos pelas empresas CONSTROESTE IND E COM LTDA e CONSTRUMARCO IND E COM LTDA, perante o DER – Departamento de Estradas de Rodagem, remanescentes de contratos celebrados com o referido Órgão e vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994.'*

*Entendo, contudo, que referida disposição contratual está sendo erroneamente interpretada. Frise-se que Manoel e a Construfert têm personalidades jurídicas distintas, sendo aquele controlador desta, de modo que cada qual possui seu próprio patrimônio e receitas e é responsável por suas próprias obrigações tributárias.*

*Se o crédito do DER, conforme comprovado nos autos, foi pago à Construfert, e não a Manuel, não se pode interpretar as referidas cláusulas contratuais como indicativas de que o crédito foi transferido diretamente para Manoel. Isto não ocorreu.*

*Tanto que:*

*(1) a Cláusula F.3, ao afirmar que Manoel deterá o crédito, indica que o será 'juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, de que passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta'. Ou seja: Manoel não receberá o crédito diretamente, mas por meio da Construfert. Esta receberá o crédito e Manoel, como seu controlador, será indiretamente beneficiado, sem que ocorra, contudo, o fato gerador*

*do IRPF em relação a Manoel (não houve o ingresso do crédito no património direto de Manoel, este sim fato gerador do imposto de renda);*

*(2) a Construmarco e a Construeste pagaram o crédito diretamente à Construfert, conforme devidamente comprovado nos autos, o que demonstra que esta era a titular do crédito à época do pagamento; e*

*(3) não há, nos autos, qualquer elemento, ato ou fato, indicando que Manoel tenha cedido os créditos à Construfert, anteriormente ao recebimento do valor por esta, o que demonstra que o crédito sempre foi desta, e não de Manoel.*

*No caso, portanto, os valores recebidos pela pessoa jurídica não ingressaram na disponibilidade jurídica ou econômica de Manoel, não implicando em fato gerador do IRPF. Não há como não se estabelecer distinção entre Manoel e a pessoa jurídica por ele controlada, dado ao Princípio da Entidade, que determina que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física de seus sócios.*

*Pelas razões expostas, portanto, entendo que ocorreu, no caso em questão, negócio jurídico de permuta, e não de compra e venda de participação societária.*

*Assim sendo, e considerando que a Lei n. 7713/88, em seu art. 2, determina que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganho de capital forem percebidos e que não ocorreu, na operação em questão, a realização de ativos por Manoel, entendo que deve ser considerada como permuta a operação entre as partes e, assim, dado provimento ao recurso nesta parte.*

*Da Multa e Juros sobre o Ganho de Capital na Venda das Cotas Bonificadas*

*Como já esclarecido, Manoel vendeu a José cotas bonificadas das empresas Canguru Veículos Ltda, Concretoeste Industria e Comércio Ltda, Construeste Industria e Comércio Ltda, Construmarco Industria e Comércio Ltda, Faria Importadora Ltda, Faria Motos Ltda, Faria Veículos Ltda e Finama Auto Financiamento S/C Ltda, e apurou o correspondente ganho de capital.*

*Reitero e acolho integralmente as razões expostas pelo Relator em seu voto, no sentido de reconhecer, como custo zero, o valor das cotas de fato vendidas, devendo ser apurado o correspondente IRPF sobre o respectivo ganho de capital.*

*Quanto ao momento de incidência dos respectivos juros de mora, entendo, em face da norma contida na IN SRF n.º 31, de 1996, que esses somente são devidos a partir da ciência do Auto de Infração, com base do art. 100 do CTN, cujo teor é o seguinte:*

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (.....)*

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

*Ditos Atos Normativos, a que se refere o inciso I, são as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço expedidas para a obediência das repartições e orientação geral dos contribuintes, incluindo a referida IN SRF n.º 31, de 1996. São atos administrativos cuja observância pelo sujeito passivo implica exclusão de penalidades e da incidência de juros moratórios, representando, portanto, uma garantia a mais para os contribuintes.*

*Considerando que, em face da IN SRF n. 31/96, o tributo em questão somente será exigível a partir da lavratura do Auto de Infração, entendo que, somente a partir de*

*A*

*então, in casu, da ciência do Auto de Infração, é que podem os juros ser exigíveis ao Contribuinte. Assim, em face da norma contida na IN SRF n.º 31, de 1996, na forma do artigo 100, § único, do CTN, e até a ciência do Auto de Infração, devem ser afastados os juros de mora.*

*Quanto à multa de ofício, por sua vez, entendo que esta somente é exigível após a intimação do Contribuinte e mora do respectivo pagamento, ao término da ação administrativa, após o julgamento do recurso voluntário, em face do art. 44, I, da Lei n. 9430/97, que determina a cobrança da multa de ofício de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento.*

*Isto posto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até 18/12/1996, e, quanto ao mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para: (1) considerar como permuta o negócio jurídico ocorrido entre as partes e (2) quando à multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na venda das cotas bonificadas, considerar que os juros de mora devem ser afastados até a ciência do auto de infração e que a multa de ofício somente pode ser exigível após a intimação do Contribuinte e mora do respectivo pagamento, ao término da presente ação administrativa, após o julgamento do recurso voluntário, em face do art. 44, I, da Lei n. 9430/97.*

*É como voto.*

*Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.*

*Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho".*

Pois bem, ressalvado meu entendimento pessoal quanto a decadência, no sentido de que *in casu* aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, bem como não ser a permuta isenta do IRPF, tal qual o entendimento do voto vencido acima transcrito, da lavra do ilustre julgador Naurý F. Tanaka, adoto as conclusões do voto vencedor, em homenagem a celeridade processual. Isso porque a composição deste Colegiado não se alterou desde o julgamento do recurso 138.883, tampouco o entendimento dos julgadores.

### Conclusão

Isto posto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até 18/12/1996, e, quanto ao mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: (1) considerar como permuta o negócio jurídico ocorrido entre as partes e (2) quando à multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na venda das cotas bonificadas, considerar que os juros de mora devem ser afastados até a ciência do auto de infração e que a multa de ofício somente pode ser exigível após a intimação do Contribuinte e mora do respectivo pagamento, ao término da presente ação administrativa, após o julgamento do recurso voluntário, em face do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996.

Sala das Sessões— DF, em 09 de agosto de 2007.



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA