



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Recurso n.º : 138.883  
Matéria : IRPF – EX: 1997 a 2000  
Recorrente : HELENA DO CARMO FARIA THOMAZ  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II  
Sessão de : 22 de junho de 2006  
Acórdão n.º : 102-47.681

**DECADÊNCIA - ARTIGO 150, § 4º, DO CTN** - 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 (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano.

**DECADÊNCIA - IRPF - GANHO DE CAPITAL** - O ganho de capital 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, de modo que 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.

**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 nº 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 face do art. 44, I, da Lei n. 9430/97, que

NR

2

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão nº : 102-47.681

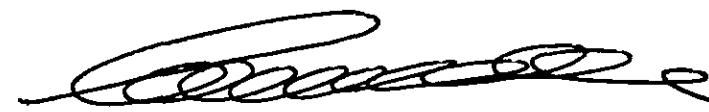
determina a cobrança da multa de ofício de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento.

Preliminar acolhida.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HELENA DO CARMO FARIA THOMAZ.

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 (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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza que negam provimento em relação ao item I e o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka (Relator) que provê 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.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

## RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância consubstanciada no Acórdão DRJ/SPO II nº 4.956, de 11/11/2003, fls. 1010 a 1021, v-IV, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração - AI, de 19/12/2001, fl. 653, v-II, com crédito de R\$ 222.915,18, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente em parte.

O crédito tributário teve origem nas infrações a seguir identificadas:

1. A pessoa de Manoel José do Carmo Faria, falecido em 15 de janeiro de 1997, fl. 50, v-I, quando em vida procedeu a diversas vendas de quotas de capital de empresas das quais participava em conjunto com seu irmão, sendo os correspondentes ganhos de capital calculados de forma incorreta e inseridos nas Declarações de Ajuste Anual – DAA dos exercícios de 1997, ano-calendário de 1996, e naquela caracterizada como final de espólio, entregue em outubro do ano de 1997.

2. A partir da homologação da partilha dos bens de Manoel J C Faria, em 29 de setembro de 1997, Helena C F Thomaz sucessora deste, na forma do art. 131, II, da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, deixou de inserir os ganhos de capital nas DAA dos exercícios de 1998 e 1999, vindo a corrigir a situação em 14 de outubro de 2000, mediante DAA-retificadoras, mas com o cálculo dos ganhos apurados de forma incorreta, no exercício de 2000, a omissão não foi sanada. Por sucessão, auferiu ganhos de capital nos períodos de outubro a novembro de 1997, janeiro a novembro do ano-calendário de 1998, e em janeiro e março de 1999, conforme detalhamento contido no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 654 e 655, v-II, e no Termo de Constatação Fiscal, fls. 641 a 648, v-III.

Alguns esclarecimentos devem compor este Relatório para melhor permitir a compreensão dos fatos.

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

Manoel José do Carmo Faria, doravante apenas Manoel, possuía participação conjunta em igual proporção com José Antonio do Carmo Faria, doravante apenas José, em diversas empresas, e em 25 de outubro de 1996, 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-l, e por diversos atos jurídicos derivados.

Nesse ato, ficou ajustado que:

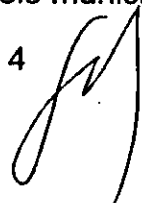
a) Manoel passou a ser titular absoluto do capital social da empresa Construfert Industria e Comércio Ltda,

b) enquanto José, 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.

Para esse fim, Manoel recebe US\$ 1.760.000, em parcelas de US\$ 80.000, mensais, a primeira com vencimento em 25 de novembro de 1996, e as demais nos mesmos dias dos meses subseqüentes, e cede para Constroeste Indústria e Comércio Ltda as seguintes quotas:

- a) 119.137 quotas do capital social de Canguru Veículos Ltda;
- b) 181.636 quotas do capital social da Construmarco Ind. e com. Ltda,
- c) 5.000 quotas do capital social de Faria Importadora Ltda;
- d) 2.471.672 quotas do capital social de Finama Auto Financiamento S/C Ltda.

A empresa Construfert que detinha propriedade de um terreno em Apucarana, por doação da prefeitura daquele município, transfere a propriedade para a

4 

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

empresa Concretoeste Indústria e Comércio Ltda, por instrumento particular de cessão de direitos.

Manoel permuta com José as quotas de capital de que são titulares nas empresas, conforme condições previstas no contrato de permuta, como segue:

a) Manoel entrega a José 3.503.412 quotas do capital da Constroeste Ind. e Com. Ltda;

b) José entrega a Manoel 3.288.778 quotas do capital social de Construfert Ind. e Com. Ltda.

Consta ainda do referido contrato, que as partes contratantes deliberam que o sócio Manoel, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa Construfert Ind. e Com. Ltda (...) 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.

Esse acordo foi alterado por aditamento em 26 de março de 1997, fls. 617 a 619, v-III, no qual alteradas as condições e valores antes ajustados. Assim, venda de quotas de Manoel J C Faria para a empresa Constroeste Ind e Com Ltda, como segue:

1. Finama Auto Financiamento S/C Ltda, na qual cedidas 2.471.672 quotas por R\$ 1.897,760,00, correspondentes a US\$ 1.838.539,67, fls. 618, v-III e 859 e 860, v-IV;

2. Canguru Veículos Ltda, da qual cedidas 119.137 quotas por R\$ 91.484,00, correspondente a US\$ 88.629,74, fl. 618, v-III e 865, v-IV,

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

3. Faria Importadora Ltda, da qual cedidas 5.000 quotas por R\$ 3.744,00, equivalentes a US\$ 3.627,33, fls. 618, v-III e 872, v-IV,

4. Faria Motos Ltda, cedidas 270.000 quotas por R\$ 207.300,00, equivalentes a US\$ 200.831,16, fls. 618, v-III e 877, v-IV,

5. Construmarco Ind e Com Ltda, cedidas 181.636 quotas por R\$ 139.448,00, correspondentes a US\$ 135.096,17, fls. 618, v-III e 892, v-IV.

Todos esse valores foram transformados em dólares norte americanos e a soma foi dividida em 22 (vinte e duas) parcelas de US\$ 103.032,90, conforme Instrumento Particular de Aditamento a Instrumento de Particular de Cessão de Quotas de Sociedade Comercial Ltda, de 26 de março de 1977, fls. 617 a 619.

Por último, na empresa Constroeste Ind e Com Ltda, Manoel J C Faria cede para José Antonio do Carmo Faria, 3.503.412 quotas, em troca de 3.288.778 quotas da empresa Construfert Ind e Com Ltda, enquanto esta quotista também se retira da sociedade, repassando as suas 9.220.450 quotas para Construmarco Ind e Com Ltda e recebendo desta as 3.422.806 quotas que a última possuía no seu capital, fls. 884 e 885, v-IV.

Efetuada o acordo e posteriormente o aditamento, a DAA de Manoel conteve esses fatos e a tributação dos ganhos de capital correspondentes às parcelas recebidas nos anos-calendário de 1996 e 1997, neste até setembro, calculado de acordo com instruções contidas na IN SRF nº 31, de 1996. No entanto, a interpretação inadequada dos direcionamentos contidos nesse ato normativo conduziu o responsável pelo espólio de Manoel a calcular e proceder diversos recolhimentos de tributo em valores inferiores aos devidos.

Ocorre que a autoridade fiscal ao conferir os cálculos dos ganhos de capital efetuados constatou que foram apropriados como custo das quotas vendidas os valores daquelas recebidas em decorrência da incorporação de lucros nos anos-calendário de 1994 e 1995, com ofensa às normas do artigo 16 da Lei nº 7.713, de

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

1988. Assim, refeitos os cálculos e exigido o tributo de acordo com o resultado apurado.

Não concordando com a exigência tributária, o sujeito passivo concedeu poderes para Marcos da Costa, OAB/SP nº 90.282, e este interpôs impugnação, que deu início à lide, sendo esta julgada em primeira instância conforme constou do Acórdão citado no início.

Observe-se que a instrução do processo não permitiu decidir de imediato, pois requeridas diligências pela DRJ em duas oportunidades: a primeira, em 12 de dezembro de 2002, fl. 951, v-IV, e a segunda, em 3 de abril de 2003, fl. 962, v-IV, ambas para obter os valores dos créditos que as empresas Construmarco Indústria e Comércio Ltda, e Constroeste Indústria e Comércio Ltda possuíam junto ao Departamento de Estradas de Rodagem – DER, do Estado de São Paulo, relativo às parcelas vencidas até 31 de dezembro de 1994, e ainda, o montante efetivamente pago a cada uma das empresas até a presente data, bem assim, as datas dos pagamentos.

Divergindo, também, da decisão *a quo*, o mesmo representante legal do sujeito passivo interpôs recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes em 23 de dezembro de 2003, fl. 1.026, v-IV, com observância do prazo legal, pois ciente do ato anterior em 4 desse mês e ano.

Os argumentos e a fundamentação são postos em seguida, de forma resumida:

1. Decadência do direito de exigir Imposto de Renda sobre os fatos ocorridos no ano-calendário de 1996, considerando que o sujeito passivo havia declarado o tributo, na forma do artigo 150, do CTN. Afirma a defesa que essa ação, junto com aquela relativa às antecipações de pagamentos e à ausência de qualquer atitude criminosa, daquelas previstas no § 4º do referido artigo, constitui condição para que se considere ocorrida a homologação tácita e extinta a relação jurídica tributária para tais fatos.

7 

2. Protesto pela ausência de fato gerador do tributo considerando que houve apenas separação de patrimônios, antes em comum, entre os dois irmãos, sem que houvesse qualquer torna. A isenção dos ganhos de capital não deveria estar restrita apenas às transações havidas com imóveis.

3. O crédito junto ao DER não foi cedido ao sujeito passivo, mas à empresa Construfert pelas empresas Construmarco e Constroeste. Assim, a incidência tributária sobre esses valores deveria ocorrer na referida empresa.

4. Questionado o cálculo do ganho de capital quanto à utilização de custo zero para lucros incorporados em 1994 e 1995. Com suporte nos artigos 3º, da Lei nº 8.849, de 1994, e 2º da Lei nº 9.064, de 1995, as empresas aproveitaram os lucros auferidos nos anos-base de 1994 e 1995 para aumentar seu capital social e nem nos cinco anos anteriores, nem naqueles subsequentes à incorporação, as empresas restituíram 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. Nessa linha, haveria 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, 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.

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

Finalizado o recurso com pedido adicional pela exclusão das multas e juros, com fundamento no fato de que a recorrente não participou de qualquer transação.

Esses os argumentos e fundamentos que integraram o recurso.

Arrolamento de bens, fls. 1046 a 1.058, v-IV.

É o relatório.

## 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 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.

---

<sup>1</sup> 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 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.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas

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 de 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.

---

<sup>2</sup> 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;

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

---

<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.

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

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

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.

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

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.

"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 subsequentes 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." (Grifei)

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.

---

<sup>5</sup> 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.

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*

*(.....)." (Grifei)*

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, 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 nº 9.064, de 1995, artigo 3º, porque o capital da empresa permaneceu o mesmo, o que houve foi a venda de participação societária a terceiros.

---

<sup>6</sup> Conforme artigo 2º da lei n.º 8.849, de 1994.

Trata-se de aplicabilidade da norma contida no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 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 nº 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 dúvida 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, § 4º, da Lei nº 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 3º desse artigo contém previsão

---

<sup>7</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.

§ 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.

§ 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. Obs: Esta determinação foi alterada pelo artigo 21, da lei nº 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. § 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. § 2º 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.

<sup>8</sup> Lei nº 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:

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

para que as 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 nº 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 nº 48, de 1998.

Verificando o texto normativo da referida IN SRF nº 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.

---

(....)

§ 2º - 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.

§ 3º - 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.

§ 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.

"IN SRF nº 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 nº 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.

§ 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.

---

<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;

(.....)

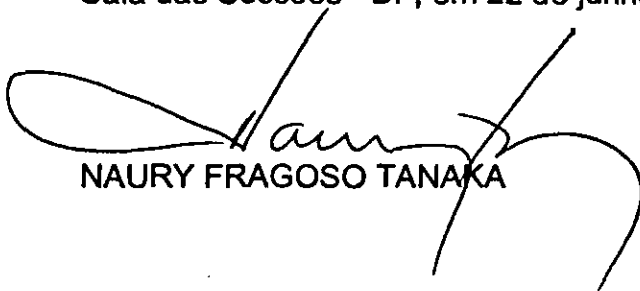
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

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.

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.



Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão n.º : 102-47.681

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 -

Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão nº : 102-47.681

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 Construoeste 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 patrimônio 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, 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 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 nº 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 nº 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 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 nº 31, de 1996,



Processo n.º : 10850.002614/2001-68  
Acórdão nº : 102-47.681

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