



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Recurso nº. : 14.485
Matéria : IRPF – Ex: 1990
Recorrente : PAULO SALIM MALUF
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 19 de agosto de 1998
Acórdão nº. : 104-16.545

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - A notificação de lançamento e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei n.º 7.713, art. 3.º, par. 3.º não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei n.º 1510/76, art. 4.º, letra "d", sob pena de afronta ao Direito Adquirido.

Preliminares rejeitadas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO SALIM MALUF.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), Elizabeto Carreiro Varão e Leila Maria Scherrer Leitão que proviam parcialmente o recurso, para: I – que seja utilizado o custo médio ponderado na avaliação do custo de aquisição das ações; II – excluir da exigência fiscal o encargo da TRD relativo ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

período de fevereiro a julho de 1991. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

REMIS ALMEIDA ESTOL
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 MAR 1992

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/104-0.309

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA. Defendeu o recorrente, seu advogado, Dr. José Carlos de Mello Dias, OAB/SP nº. 19.191



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545
Recurso nº. : 14.485
Recorrente : PAULO SALIM MALUF

RELATÓRIO

PAULO SALIM MALUF, contribuinte inscrito no CPF/MF 007.687.828-72, residente e domiciliado na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Costa Rica, n.º 146, jurisdicionado a DRF/SP/CENTRO NORTE, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 190/194, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 197/224.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 26/10/94, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/05, com ciência em 26/10/94, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 2.676.587,40 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 50%; da TRD como juros de mora, referente ao período de 04/02/91 a 02/01/92; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 199, correspondente ao ano-base de 1989.

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações da Eucatex S/A - Indústria e Comércio, sendo 33.956.360 ações em seu nome e 314.400 ações em nome do seu cônjuge. Essas ações foram alienadas em 20/04/89, através de sua transferência para o patrimônio da pessoa jurídica Pasama Participações S/C Ltda. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, 16 a 21 da Lei n.º 7.713/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Os Auditores Ficais do Tesouro Nacional, esclarecem, ainda, que a transferência de bens ou direitos a pessoa jurídica, para subscrição de capital, importa em alienação, para os efeitos da tributação instituída pela Lei n.º 7.713/88, conforme PN-CST 449/71 e 18/81 e respostas as perguntas 349, 265, 318 e 326 do Perguntas e Respostas dos exercícios de 1990, 1992, 1993 e 1994.

Em sua peça impugnatória de fls. 165/187, instruída pelo documento de fls. 188, apresentada, tempestivamente em 24/11/94, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada nula ou insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que originou-se em 04 de outubro de 1994 (data da intimação) o presente Auto de infração, originário do "Grupo Especial de Fiscalização", que intimou o contribuinte para apresentar informações sobre o ano-base de 1989 - exercício de 1990, a respeito dos seguintes itens: alienação de ações da Eucatex S/A Indústria e Comércio para Pasama Participações S/C Ltda.; valor da alienação e preço de Bolsa; esclarecimentos "sobre divergência de quantidades entre as ações da Eucatex e ações adquiridas da Pasama;

- que trata-se de processo unilateralmente dirigido contra contribuinte, sem qualquer causa ou justificativa para o início do procedimento;

- que no entanto, as origens obscuras são facilmente identificadas, e é do conhecimento pela publicação na imprensa. Houve a divulgação, com grande estardalhaço, do chamado escândalo da Pau-Brasil. E quiseram identificar com este a Família Maluf, com a denúncia feita pelo Ministério Público Federal. Nada tendo sido apurado que envolvesse o filho Flavio Maluf, ao que consta, passou aquele órgão a exigir processos e autos de



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

infração, por parte da Receita Federal, quanto ao imposto de renda. Não contentes com tal arbitrariedade, exigiram transbordamento para a pessoa física do pai, ora impugnante. E em relação ao imposto de renda, chegaram à conclusões, totalmente artificiais e unilaterais, com evidente intuito de apanhar o contribuinte, seja por qual caso fosse;

- que o tema da incorporação de bens ao capital de sociedade, a título de subscrição e realização de ações, quer se tratem de imóvel, quer de móveis, de longa data e tradição já recebeu do Poder Judiciário solução definitiva, no sentido de ser operação alheia à tributação do Imposto de Renda, por não caracterizar como renda ou provento. Trata-se de "operação simplesmente permutativa neutra", onde o contribuinte não tem qualquer disponibilidade de renda, e como tal, alheia à qualquer incidência do respectivo imposto;

- que da simples exposição dos fatos, demonstra-se o comportamento preconceituoso ou preconcebido da Administração em relação ao contribuinte, certamente insuflada por órgão estranho, desrespeitando os princípios elementares que regem o "due process of law", tal princípio também aplicável ao processo administrativo;

- que foram infringidos os princípios elementares que regem o relacionamento do cidadão com o Estado, inclusive o desrespeito à Justiça e o equilíbrio que devem presidir o estado de direito. Foram feridos os princípios da estrita legalidade que deve reger o comportamento dos órgãos da Administração, bem como o princípio de igualdade no tratamento, em qualquer procedimento;

- que não bastassem tais defeitos substanciais e certamente, por causa deles, nem sequer a Administração considerou o custo dos bens, tidos como alienados e sua correção monetária. É definição legal que renda, é o mero fruto produzido pelo capital;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

- que a Fiscalização no intuito de autuar e penalizar o contribuinte, considerou, como nenhum, o custo do bem ou capital. Mais, nem sequer aplicou o imperativo da lei, no sentido de efetuar a correção monetária sobre o valor do capital. E tal valor está espelhado nas declarações do imposto de renda;

- que a operação de incorporação de bens, ao capital de sociedade limitada, ocorreu em abril de 1989. Nessa época, como exposto no item 9 supra, vigorava a Lei n.º 7.713/88, que supriu a classificação dos rendimentos por cédulas, e o imposto passou a incidir mensalmente sobre o rendimento bruto. Assim, a prescrição quinquenal passou a ocorrer em abril de 1994, quando o presente Auto de Infração é de outubro de 1994;

- que dos conceitos expostos, resulta evidente que, na permuta patrimonial feita por valor igual, temos uma operação fiscalmente neutra. Na verdade, o contribuinte que era titular de uma série de títulos ou papéis (ações Eucatex), ao incorporar os mesmos, mercê da constituição de nova sociedade, recebeu em contrapartida também títulos imateriais (quotas-partes da Pasama Participações S/C Ltda.), sem qualquer ganho ou perda. Pode-se dizer que o papel recebido em contraprestação, reproduz ou retrata a mesma parcela, agora do patrimônio social, então entregue. Sempre se trata de mero capital, não podendo cogitar-se, na espécie, de renda;

- que a legislação brasileira, apresenta, com caráter nítido, a operação consistente em integralização do capital social, aumento ou constituição desse capital, através de bens, imóveis ou móveis. A Lei n.º 6.404/76, relativa às sociedades por ações e, extensiva às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, em seu art. 8º, exige a nomeação de três peritos ou empresa especializada com incumbência de avaliar os bens que passarão a compor o capital da sociedade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

- que conforme consta do decreto n.º 85.450/80, art. 40, § 5º, fundado no Decreto-lei n.º 1.510/76, o contribuinte já tem direito adquirido à gozar da isenção. A alegada alienação fora efetivada após decorridos o período de cinco anos da data da subscrição, e conforme informação prestada a esta Repartição, as ações levadas a integralização de capital de sociedade anônima vinham sendo adquiridas desde 1952;

- que o reconhecimento do direito adquirido dentro de um tempo, é líquido e certo, tendo sido reconhecido, expressamente, pela última Lei que revogou a isenção ou benefício de redução do imposto sobre o lucro imobiliário, à razão 5% (cinco por cento) ao ano. Nesta Lei ficou respeitado o direito adquirido correspondente ao período anterior, tal qual ora se requer no presente caso;

- que não se pode dizer que, em 1988, veio nova legislação a alterar os conceitos e definições ou criar figuras de incidência. A Lei n.º 7.713/88 não falava outra coisa que a própria legislação até então vigente, e a Constituição e Legislação complementar - que determinam a limitação tributária, e dá os conceitos dos impostos também, nessa parte não foram alteradas;

- que tanto não havia fato gerador na incorporação de bens ao capital de sociedades, que a Administração, nessa época, tentou novas figuras para arrancar imposto do contribuinte: - distribuição disfarçada de lucro, quando houvesse superestimação aos bens incorporados. Tal é reconhecimento de que não poderia simplesmente tributar, com imposto de renda sobre ganhos de capital, a simples incorporação de tais bens ao capital social;

- que a incorporação de bens à sociedade, consiste simplesmente na conversão de tais bens em quotas-partes do capital social. E tal é mero efeito do ato principal consistente em se integrar a alguém ao ente social, só então criado. O fenômeno



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

jurídico consiste em simples aderência do sócio fundador ou subscritor à pessoa jurídica, ora constituída, e a criação desta se realiza no próprio ato de "apport" ou subscrição do capital. O capital ou parcela dele (ações ou quotas-partes) não "paga" aquele "apport", mas apenas o representa. Então, não há na realidade transmissão, e portanto, nem aquisição, ou compra ou permuta, nem pagamento por parte da sociedade até então inexistente, e, que só vem a existir por força dessa conversão ou transmutação de bem individual em bem social. Porém, repita-se, sempre de patrimônio é que se trata, e não de renda;

- que na incorporação de bens à sociedade, é próprio sócio incorporador que os entrega, para criação do capital na sociedade, produto da subscrição, havendo, assim, automática participação, que é formalizada pelas ações ou quotas-partes. É como se as novas quotas-partes consubstanciassem aqueles bens que representam a realização do capital. O subscritor ou conferente continua tendo participação naqueles bens, agora sob forma de ações ou quotas-partes. Tanto inexistente criação de renda ou receita, nem é fluxo de rendimento, pela circunstância de que, quando de imóvel se trata, não há pagamento de "sisal"; não é considerado tal ato como transferência ou transmissão imobiliária, pois é como se inexistisse qualquer mutação, na titularidade do bem.

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

- que quanto a prescrição o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional estatui que o direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Refere-se, portanto, ao prazo decadencial, que no caso em tela, começaria a fluir a partir de 31/05/90, com base no disposto pelo artigo



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

711, § 2º, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80;

- que requer o impugnante, a declaração de nulidade do auto de infração por considerar que o procedimento fiscal teve origem em exigência "estranha e espúria" do Ministério Público Federal, revestindo-se de ilegalidade e quebrando os principio consubstanciados no "Due process of law". Prossegue, ainda, objetivando a nulidade, com o argumento de que a autoridade sequer considerou o custo dos bens tidos como alienados, bem como a correção monetária;

- que o Decreto n.º 70.235/72, no seu artigo 59, especifica duas hipóteses de nulidade no procedimento administrativo fiscal: por incompetência do autor, no que se refere a lavratura de atos e termos e no caso de proferimento de despachos e decisões, também por preterição do direito de defesa;

- que outrossim, não enseja nulidade do auto, o fato de que os autores do procedimento fiscal não consideram o custo dos bens em relação aos quais apurou-se o ganho de capital. Caso se revelasse incorreto tal procedimento, o lançamento seria passível de revisão nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional e não de declaração de nulidade, conforme pretende o impugnante. Contudo, pela análise das peças integrantes do processo, verifica-se que o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes dos custos de aquisição das indigitadas ações (fls. 07), limitando-se, contudo, a apresentar relação discriminativa das quantidades e custos das aquisições anuais, bem como cópias das declarações de bens em que as fez constar. Na impugnação, o interessado também não anexou documentos hábeis para a comprovação dos valores pagos, havendo que se ressaltar, ainda, que a Lei n.º 7.713/88, no seu artigo 16, inciso V, § 4º, estabelece que nos casos em que as participações societárias sejam resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, adquiridas gratuitamente, ou que impossibilitem a



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

determinação do seu valor nos termos previstos na lei, o custo será considerado igual a zero;

- que a Lei n.º 7.713/88, através do seu artigo 58, revogou o dispositivo legal que tratava da não incidência de imposto de renda sobre operações de alienação de participações societárias efetivadas após decorridos o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição das mesmas;

- que pretende o contribuinte, contudo, que tal isenção seja reconhecida relativamente à alienação das ações em discussão, por considerar que gozava de direito adquirido em relação à mesma, já que a operação tributada foi realizada após decorrido o prazo de cinco anos da data da subscrição, acrescentando, ainda, que as referidas ações são de sociedade de capital aberto e foram incorporadas pelo valor de cotação da Bolsa, e que, através de mero expediente contábil, poderia ter aumentado o capital da sociedade e emitido o respectivo cheque, comprando com este suas próprias ações em Bolsa, merecendo, portanto, idêntico tratamento isencional;

- que não cabe falar de direito adquirido em relação a isenção tampouco invocá-la por analogia. A isenção há de ser sempre decorrente de lei que lhe especifique as condições e requisitos para a concessão, devendo ser literal a interpretação desta, podendo, ainda, ser revogada por lei a qualquer tempo;

- que por outro lado, o artigo 105 do CTN preceitua que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, estando, portanto, a alienação em discussão, inquestionavelmente sujeita às disposições da Lei n.º 7.713/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

- que a argumentação central do impugnante em relação ao mérito resume-se basicamente na defesa da idéia de que "em simples conferência de bens a capital de sociedade inexistente renda ou provento e não há que se cogitar da disponibilidade econômica ou jurídica";

- que os entendimentos expressos em atos normativos da Secretaria da Receita federal, que, por força do princípio de hierarquia delimitam a formação e convicção da autoridade julgadora, adotam o conceito mais abrangente de que a alienação compreende "todos os atos e acontecimentos, voluntário ou involuntários, por meio dos quais uma coisa ou um direito se desmembra do patrimônio do seu titular ..." (PN 449/71);

- que assim, não resta dúvida de que na incorporação de bens em exame, ocorreu efetivamente uma alienação, visto que os bens deslocaram-se do patrimônio do sócio para o da sociedade, em que pese a existência de outros conceitos adotados por ilustres autores;

- que não prospera o argumento de que inexistente acréscimo real de patrimônio e disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou provento. Na realidade, o acréscimo do patrimônio ocorre com a valorização do bem, mas só no momento do ganho realizado, em virtude de alienação, é que a lei passa a exigir o tributo em questão. Daí decorre a disponibilidade jurídica, que nos termos utilizados pelo próprio impugnante;

- que o Parecer Normativo 362/71 não contradiz com o PN CST 449/71 e 18/81. Na realidade, aquele Parecer trata da mais-valia obtida na venda de bens pela pessoa natural. A diferença reside no fato de que os dois Pareceres citados na fundamentação legal do lançamento tratam do ganho de capital, que por conceito envolve ganho obtido com o "aumento do valor de mercado de bens possuídos sem objeto comercial, embora com o fito de lucro".



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

"GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS.

Constitui alienação, configurando hipótese de incidência de imposto sobre ganho de capital, a transferência de ações possuídas pelo subscritor a capital de sociedade.

Preliminares de Prescrição e Nulidade do Auto de Infração rejeitadas por improcedentes.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/05/97, conforme Termo constante às folhas 195/196, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (03/06/97), o recurso voluntário de fls. 197/226, instruído pelo documento de fls. 225, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que do simples relato dos fatos, decorre a arbitrariedade e a ilegalidade da origem do presente Auto de Infração, e seu total açodamento e desrespeito ao "devido processo legal" - agora repetida dita arbitrariedade na divulgação de notícia da decisão administrativa, quando a decisão ainda sequer fora levada ao contribuinte e quando goza este do segredo quanto à declaração de rendas e bens;

- que não parou por aí a arbitrariedade na origem do presente Auto de Infração. Prosseguiu o nítido caráter persecutório e pessoal, quando surgiu notícia do chamado escândalo dos precatórios; e, para fazer coro com pseudo apuração da verdade, surge nos jornais a notícia da decisão administrativa, publicada na Folha de São Paulo de 15 de março de 1997, sequer emitida a sua notificação e comunicada ao contribuinte, que tem a seu prol o benefício do resguardo e segredo de sua declaração de bens ou de renda;



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

- que também descabe a fundamentação da autoridade administrativa, quando quer confundir o custo igual a zero resultante de distribuição gratuita em função de aumento de capital, "assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos neste artigo". Ora, o próprio dispositivo legal, como vimos, em seu inc. V, fornece o valor do bem, qual seja, "o seu valor corrente". E, em caso de participação societária, máxime quando o contribuinte foi sócio fundador da sociedade em questão desde 1952, e vinha adquirindo as respectivas ações ao longo de quase 40 anos;

- que a operação de incorporação de bens (ações de companhias aberta), ao capital de sociedade limitada, ocorreu em março de 1989. Nessa época vigorava a Lei n.º 7.713/88, que suprimiu a classificação dos rendimentos por cédulas, e o imposto passou a incidir mensalmente sobre o rendimento bruto. Assim, a prescrição quinquenal passou a ocorrer em abril de 1994, quando o presente Auto de Infração é de outubro do corrente ano;

- que deve haver o reconhecimento do direito adquirido do contribuinte, em não ser tributado, por ter utilizado ações, de que já era possuidor há mais de 5(cinco) anos, sem falar que as ações são de sociedade de capital aberto, e foram incorporadas pelo valor de cotação da Bolsa, na época, sem qualquer exagero na avaliação. Ora, a isenção deva ser reconhecida, pelo fato de que poderia o contribuinte, aumentar o capital da sociedade, por mero expediente contábil, emitindo o respectivo cheque, e com este comprado suas próprias ações em bolsa;

- que conferência de bens à capital de sociedade, inexistente renda ou provento e não há que se cogitar da disponibilidade econômica ou jurídica. A operação só tem aparência extrínseca e acidental com a alienação ou permuta ou contraprestação em bens. Na realidade, inexistente a disponibilidade da renda e, como demonstrado, não há qualquer



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

mutação ou acréscimo patrimonial consistente em fluxo de renda, mas simples mutações patrimoniais neutras para efeito tributário.

Em 17 de dezembro de 1997, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Ruy Rodrigues de Souza, representante legal da Fazenda Nacional credenciada junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, apresenta, às fls. 226/227 as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.037864/94-71
Acórdão n.º : 104-16.545

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

De acordo com a sua defesa o recorrente argüi a preliminar de prescrição quinquenal, por entender que a Lei n.º 7.713/88, suprimiu a classificação dos rendimentos por cédulas, e o imposto passou a incidir mensalmente sobre o rendimento bruto.

A respeito do assunto, dispõe o art. 711, do Decreto n.º 85.450/80:

"Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5(cinco) anos, contados (Lei n.º 5.172/66, art. 173):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

II -

Parágrafo 1º -

Parágrafo 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei n.º 2.862/56, art. 29)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Depreende-se do inciso e do parágrafo supracitado, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissa na entrega da declaração de rendimentos), se aquele se der após esta data.

Como o recorrente apresentou a sua declaração de imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1990, correspondente ao ano-base de 1989, em 31/05/90, conforme se constata às fls. 11, o prazo para contagem decadencial teve início e término em 31/05/90 e 31/05/95.

Assim, tendo o recorrente tomado ciência do lançamento em 26/10/94, dentro, portanto, do prazo quinquenal não procede a argumentação.

Alega, ainda, o suplicante, preliminar de nulidade do procedimento fiscal, bem como da decisão singular, - por entender que houve quebra dos princípios vigentes, no processo administrativo, consubstanciado no "Due process of law", qual seja, origem espúria do procedimento e notícia da decisão administrativa, publicada na Folha de São Paulo de 15 de março de 1997, quando sequer havia sido emitida a notificação ao contribuinte, que tem a seu favor o benefício do resguardo e segredo de sua declaração de bens ou renda.

Também, com relação a estas preliminares de nulidade nenhuma razão assiste à recorrente. Senão vejamos:

Diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

*Art. 59 - São nulos:



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. A decisão foi proferida por funcionário ocupante de cargo no Ministério da Fazenda, que é a pessoa competente para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata às fls. 11/38 do presente processo, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida, conforme se constata às fls. 01/05. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende, somente, ao fato do enquadramento legal.

Ademais o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Inicialmente o suplicante ataca os dispositivos da Lei n.º 7.713/88 que instituiu o ganho de capital sobre quota/ação. Para tanto, entende que é inconstitucional a legislação que instituiu a tributação pelo imposto de renda relativamente aos supostos ganhos de capital na alienação eventual de ações incorporadas ao patrimônio da pessoa física há mais de cinco anos da data da vigência da lei, ou até incorporados no curso de sua vigência (PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO).

Os Membros desta Quarta Câmara entendem que quanto, a discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Não há como quer a recorrente violação ao princípio constitucional citado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal), posto que a alegação de presumíveis inconstitucionalidades da legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, justamente pelo argumento que os órgãos e poderes têm e exercem jurisdição no limite de sua competência.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Por outro lado, não cabe falar de direito adquirido em relação a isenção tampouco invocá-la por analogia. A isenção há de ser sempre decorrente de lei que lhe especifique as condições e requisitos para a concessão (CTN art. 176), devendo ser literal a interpretação desta (CTN, art. 111, inc. II), podendo, ainda, ser revogada por lei a qualquer tempo (CTN, art. 178). Tem-se, ainda, que o artigo 105 do CTN preceitua que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, estando, portanto, a alienação em discussão, inquestionavelmente sujeita às disposições da Lei n.º 7.713/88.

A não-incidência de imposto nas alienações de quaisquer participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no artigo 4º, letra "d" do Decreto-lei nº 1.510/76, foi literalmente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Convém, ainda, ressaltar que a não-incidência de tributos pode ser interpretada de duas formas, uma por força constitucional (imunidade) e outra por força de legislação tributária (isenção). A verdadeira não-incidência é a constitucional, que veda a incidência de tributos definitivamente. A isenção, embora não se aplique ao imposto por benefício legal, está sujeita a condições que a revoguem.

Assim, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever "as hipóteses de incidência" do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de realizar ou não o fato ou situação. Porém se este realiza a situação, incide compulsoriamente na obrigação legal.

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da "hipótese de incidência", mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrável na hipótese é que pode nascer a obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Neste contexto, passo ao exame da questão principal da lide em julgamento.

Para a análise da tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, cabe lembrar que o art. 3º da Lei n.º 7.713/88 define sobre quais rendimentos incide o imposto de renda e entre eles está incluído o ganho de capital na alienação de bens e direitos.

É entendimento pacífico nesta Câmara que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

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

No que se refere ao custo de aquisição dos bens e direitos o art. 16 e parágrafos da Lei n.º 7.713/88, regulam a questão, conforme transcrevemos abaixo:

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

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

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

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

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

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º - O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 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 resultante de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributado na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

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

Assim, é de se entender que 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 e que o custo é considerado igual a 0(zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos na legislação.

Dos autos nota-se que a fiscalização se baseou no § 4º do art. 16 da Lei n.º 7.713/88 para considerar como sendo zero o valor de aquisição, entendendo não haver possibilidade de determinar o custo por nenhuma das formas previstas naquele artigo, ou seja, o suplicante não teria encontrado forma de comprovar os custos das aquisições com os documentos apresentados até o lançamento.

Entendo que, tendo em vista a legislação da época da aquisição das ações (31/10/78) não determinava a tributação da alienação das mesmas e a manutenção dos comprovantes de aquisição era somente necessária para dar lastro a declaração de bens e direitos referente àquele exercício, deve-se adotar como forma de cálculo o custo médio ponderado.

Quanto a discussão sobre ganho de capital decorrente de integralização de capital com bens imóveis, tem-se que na análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena



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

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado. Verifica-se, ainda, que utiliza-se o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A transferência de imóvel a pessoa jurídica para subscrição de seu capital, implica em alienação para fins da incidência do imposto sobre ganho de capital previsto pela Lei n.º 7.713/88.

A própria legislação vigente na época do fato gerado (§ 3º do artigo 3º da Lei n.º 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado a abrangência do conceito de alienação, que subscrição de capital mediante transferência de imóvel para o patrimônio da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

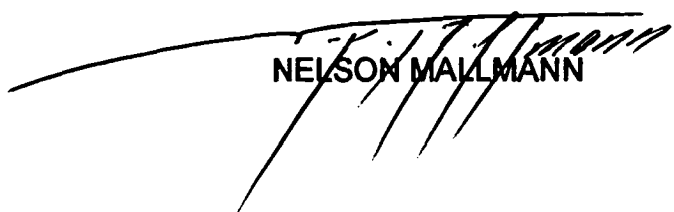
pessoa jurídica há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Se faz necessário, ainda, corrigir a aplicação do encargo da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão n.º CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218. Recurso Provido."

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade da decisão singular, e, no mérito dar provimento parcial ao recurso para que seja utilizado no cálculo do custo de aquisição das ações entregues para efeitos de integralização de capital o custo médio ponderado, bem como seja excluído da exigência fiscal remanescente o encargo da TRD de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998



NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator-designado

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão principal versada nestes autos consiste em se estabelecer a incidência ou não do tributo, com base na lei 7.713/ 88, sobre ganhos de capital na alienação de ações, cujo tempo de subscrição ou aquisição já ultrapassara 5 (cinco) anos durante a vigência do Decreto Lei n.º 1.510/76.

Entendeu o ilustre relator que a não incidência do imposto nas alienações de quaisquer participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no art. 4.º, letra "d" do Decreto Lei n.º 1510/76, foi literalmente revogada pelo Art. 58 da Lei n.º 7.713/88 e, portanto, o simples fato da alienação ter ocorrido após a revogação da Decreto Lei n.º 1.510/76, muito embora já preenchida a condição nele prevista (subscrição ou aquisição há mais de 5 anos), o ganho de capital resultante estaria sujeito à tributação por força do Art. 3.º da Lei n.º 7.713/88.

Nesse aspecto e em que pese a admiração e respeito que dedico ao Conselheiro Relator, com o qual convivo nesta casa há longos anos, permito-me divergir de seu entendimento vez que, no caso presente, parece-me marcar presença a figura do "Direito Adquirido".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Nessa direção, passo a transcrever a legislação pertinente a matéria submetida a este Colegiado:

Decreto Lei n.º 1.510/76

"Art. 4.º. Não incidirá o imposto de que trata o art. 1.º:

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação."

Lei n.º 7.713/88

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

"Par. 3.º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes da alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei."

Constituição Federal

Art. 5.º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Inc. XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Lei de Introdução ao Código Civil

Art. 6.º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Par. 2.º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 11080.037864/94-71
Acórdão nº : 104-16.545

tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Código Civil

Art. 74. Na aquisição dos direitos se observarão estas regras:

Par. Único - Chama-se deferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não deferido, quando se subordina a fatos ou condições falíveis."

Sendo certo que as participações societárias já haviam sido adquiridas ou subscritas há mais de 5 anos durante a vigência do Decreto Lei n.º 1.510/76, tinha seu titular o direito de aliená-las a qualquer tempo, sem a incidência do tributo sobre eventuais ganhos.

Sem dúvida, estamos diante de um direito subjetivo, completamente disponível ao seu titular, que poderia exercitá-lo independentemente de fato superveniente eis que cumpridas as condições para sua aquisição.

Como direito subjetivo, que é, caso houvesse a alienação durante a vigência do Decreto Lei teríamos um direito consumado, caso não exercido e vindo lei revogatória, hipótese dos autos, transformou-se em direito adquirido, vez que exercitável segundo a vontade única de seu titular.

Resumidamente, pode-se afirmar que "Direito Adquirido" é aquele que seu titular pode exercer, o que se ajusta perfeitamente à questão fiscal trazida a deslinde, em perfeita harmonia com as disposições contidas no art. 6.º da Lei de Introdução ao Código Civil e no Art. 74 do próprio Código Civil que, evidentemente, não poderiam estar divorciados da garantia estampada no Art. 5.º da Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Essa mesma matéria já foi apreciada pela Egrégia Sexta Câmara deste Conselho, resultando no Acórdão n.º 106-09.213, assim ementado:

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4.º do Decreto-lei n.º 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido.

Recurso Provido."

Quando da fundamentação desse Acórdão (parte), que adoto integralmente, o ilustre Conselheiro Genésio Deschamps, seguido pela maioria de seus pares, assim enfrentou a controvérsia:

Verbis:

"É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo.

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter e não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, pág. 190), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa:

..... não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por motivo fático (não jurídico).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. E essa aquisição (do direito) dá o direito de exercê-la, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança n.º 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18.03.65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luis Galotti (RDA 82/186), dizendo respeito a aposentadoria de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pág. 191):

"Aí é que, data vênia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmutar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta.

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque, assim quando pioradas pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez que o fazerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhando, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo."

Cumpre ainda ressaltar que este mesmo Acórdão (106-09.213), decidido por maioria e portanto sujeito à recurso para a C.S.R.F., quando submetido ao Procurador da Fazenda, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, mereceu dele o seguinte despacho:

E.T. - Sr. Presidente, deixo de formular recurso tendo em vista que, conforme fartamente demonstrado no voto vencedor, a legislação que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.037864/94-71
Acórdão nº. : 104-16.545

embasa o lançamento (Lei n.º 7.713/88) não se aplica à espécie dos autos, tendo em vista que a mesma encontra-se amparada pelo direito adquirido, posto que a situação jurídica de não incidência já se encontrava "deferida", conforme descreve o artigo 74, par. único, do Código Civil Brasileiro (na mesma linha, ainda que sem menção deste dispositivo, o pronunciamento do STF à página 15 do Acórdão)."

Desta forma, plenamente convencido que o Par. 3.º do Art. 3.º da Lei n.º 7.713/88 não alcança as situações já definidas na vigência e termos do art. 4.º letra "d" do Decreto Lei n.º 1.510/76, meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998


REMIS ALMEIDA ESTOL