



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Recurso nº. : 129.193
Matéria : IRPF – EX.: 1996
Recorrente : MAURO FONTOURA MARDER
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 21 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.612

IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não tendo havido a homologação expressa, o crédito tributário tornou-se definitivamente extinto após cinco anos da ocorrência do fato gerador (Art. 150, § 4º do CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - APURAÇÃO MENSAL - A omissão de rendimentos decorrente de ganho de capital apurada mensalmente na forma das prescrições contidas nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134/1990 e 7º e 21 da Lei nº 8.981/1995 sujeita-se ao regime de lançamento por homologação previsto no Art. 150 do CTN. Ipso facto o lançamento deverá reportar-se a data do fato gerador da obrigação tributária “ex-vi” do disposto no Art. 144 da Lei nº 5.172, de 21 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. A tributação do ganho de capital tem procedimento e formas de apuração específicos e, portanto, não há que se falar em contagem de prazo decadencial com base no disposto no Art. 173, I, do CTN. Na contagem do prazo decadencial há que se observar e respeitar o disposto no § 4º do Art. 150 do CTN.

Preliminar acatada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO FONTOURA MARDER.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Luiz Fernando Oliveira de Moraes. Designado o Conselheiro Amaury Maciel para redigir o voto vencedor.

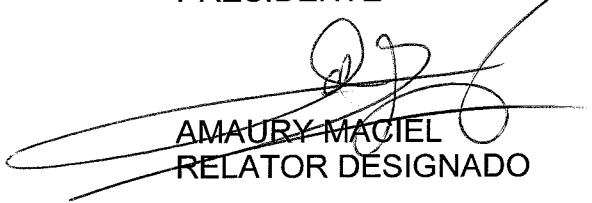


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAURY MACIEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612
Recurso nº. : 129.193
Recorrente : MAURO FONTOURA MARDER

RELATÓRIO

Crédito tributário, em valor de R\$ 1.584.400,06, decorrente do lançamento do Imposto de Renda e acréscimos legais pertinentes sobre omissão de ganho obtido na alienação, em 7 de junho de 1995, de quotas de capital da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda. à Flamaoeste – Agricultura e Pecuária Ltda., conforme Auto de Infração, de 13 de dezembro de 2000, fls. 104 a 106, e demonstrativos que o integram, fls. 102, 103 e 106 a 109.

O procedimento teve por lastro o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Participações Societárias firmado em 7 de junho de 1995, fls. 88 a 92, e Nona Alteração Contratual da empresa Flamapec - Agropecuária Ltda, de 14 de junho de 1995, que, em sua cláusula 1.^a, ratificou e efetivou em definitivo as cessões de quotas no citado contrato.

O lançamento foi contestado em peça impugnatória apresentada pelo patrono César Arlei Paludo, OAB/RS n.º 10679, onde argüida questão preliminar centrada na decadência. Segundo seu entendimento a incidência tributária ocorre de forma definitiva e na modalidade por homologação, motivo para a decadência ter prazo estabelecido pelo artigo 150, § 4.º do CTN, com marco inicial da contagem na data de ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, concluído o lançamento em 14 de dezembro de 2000, após a extinção do prazo decadencial, em 7 de junho desse ano, constituiu-se peça sem qualquer efeito jurídico ou tributário porque realizado quando não mais vigente o direito a sua implementação. Para fortalecer sua posição trouxe julgados do E. Conselho de Contribuintes.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

Quanto ao mérito, voltou-se contra o custo de aquisição das quotas de capital objeto de alienação, demonstrando que a evolução societária admite uma participação ao sócio no montante de R\$ 710.569,25.

Segundo seu entendimento, esse valor decorre da seguinte conjugação de transações jurídicas: a holding Flamapar era controlada pelos membros da família Marder, que detinham a totalidade das respectivas cotas de capital e esta empresa era titular de 99,99 % das cotas de capital da Flamapec, enquanto o restante das cotas desta também pertencia a membros da mesma família. Em 22 de maio de 1995 a Flamapar cindiu-se parcialmente passando a totalidade da participação junto à Flamapec em favor da própria controlada, com redistribuição das cotas possuídas aos cotistas restantes, na proporção de sua participação, fato que eliminou a participação indireta destes na empresa. Mais tarde, realizada cisão parcial na empresa Flamapec vertendo-se a parcela de 2,30555% do capital social para a empresa Flamagril Agropastoril Ltda. E, em 7 de junho de 1995, alienação de 3.467.000 cotas de titularidade dos sócios da Flamapec para a Flamaoeste, remanescendo 50.000 cotas em nome das pessoas físicas, correspondendo a 1,42167% do capital social anterior.

De todas essas transações, entendeu que o custo da participação social, a partir do patrimônio líquido contábil da Flamapec em 31 de dezembro de 1991, de Cr\$ 3.743.322.293,11, que, atualizado pela UFIR, representava R\$ 4.426.958,24, no segundo trimestre de 1995, que, após os ajustes relacionados com o processo de cisão parcial – exclusão da parcela correspondente a 2,3055% e com o remanescente de 1,42167% - resulta no custo original total das participações societárias de R\$ 4.263.407,01. Este, rateado proporcionalmente à participação de cada sócio, resultou no valor anteriormente citado.

Requeru, também, o custo da participação societária resultante dos ajustes efetuados na declaração de bens do ano-base de 1991, através do pedido de retificação formulado em 17 de maio de 1995.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Ainda, que o valor da avaliação do patrimônio líquido da empresa Flamapec, efetuada pela empresa especializada CONFAL, somou Cr\$ 22.442.388.547,88, em 31 de dezembro de 1991. Este, atualizado, de acordo com a variação da UFIR e após os ajustes decorrentes das cisões, perfaz um total de R\$ 25.560.459,10, maior que o valor da alienação de todas as participações da empresa Flamapec, R\$ 24.500.000,00, evidenciando ausência de ganho de capital na dita transação.

Teceu comentários sobre a desapropriação de terras efetuada pela empresa COPEL, em 29 de março de 1996, não se sujeitar à tributação pelo Imposto de Renda e sobre a ausência de qualquer relação entre ela e as alterações contratuais das empresas citadas.

A Autoridade Julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente afastando a preliminar de decadência com lastro no artigo 150, § 4.º do CTN, uma vez aplicável à situação o lançamento de ofício e o prazo previsto no artigo 173, I, do CTN. Quanto ao valor das participações societárias, afastou a referência à avaliação efetuada no ano-base de 1991, porque as participações referiam-se à empresas distintas, com patrimônios autônomos e, ainda, porque na ocasião em que realizada a cisão das duas sociedades, foi dimensionado o patrimônio líquido de cada uma mediante laudo de avaliação efetuada por três peritos idôneos. Não se pronunciou sobre matérias não objeto do processo.

Ainda com o mesmo representante legal, tempestivamente, dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes contestando a Autoridade Julgadora de primeira instância e ratificando a posição quanto à preliminar de decadência com lastro no artigo 150, § 4.º do CTN. Trouxe diversos julgados de suas Câmaras e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para apoio à sua posição. Citou textos de Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Francisco de Assis Praxedes e Paulo de Barros Carvalho sobre a decadência.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Quanto ao mérito, justifica a necessidade da avaliação do patrimônio das empresas como única forma de atualizar o valor das participações societárias da família Marder, uma vez que o valor contábil do acervo pertencente à Flamapec Agropecuária Ltda, basicamente formado por áreas rurais, era muito inferior ao valor de mercado, e que essa defasagem refletia na Flamapar Participações Ltda que detinha 99,99 % de suas cotas, e que por decorrência, tornava irreal o custo das participações societárias da família Marder. A maneira adequada para corrigir tal defasagem foi a apuração do valor real do acervo líquido da Flamapec, que também atendeu às determinações da Lei n.º 8383/91, artigo 96.

Afirma que o procedimento adotado levou ao mesmo resultado que seria obtido por uma possível reavaliação contábil do patrimônio. Detalha passos do procedimento realizado para demonstrar que estes levaram ao mesmo resultado de uma reavaliação. Assim, cita que procedeu-se avaliação do ativo da empresa Flamapec, deduziu-se o valor residual contábil de seus bens, enquanto a diferença foi acrescida ao Patrimônio Líquido. Em seguida, de posse do novo valor do PL da controlada, procedeu-se ao ajuste da participação da controladora – 99,99% - e, deduzido o valor contábil do investimento, foi a referida diferença adicionada ao valor do PL da controladora. Sendo este último o lastro para o ajuste na forma da lei n.º 8383/91.

Cita que a Autoridade *a quo* entendeu dispensável a presença de uma Holding e que na sua inexistência os membros da família Marder participariam diretamente da Flamapec. Contesta essa colocação entendendo-a despropositada porque não é atribuição do julgador questões de ordem subjetiva, mas a utiliza para reforçar seu entendimento quanto à titularidade das cotas da empresa operacional Flamapec pelo recorrente e demais familiares. E, inquire sobre a negativa ao direito de atribuir valor real às quotas da controladora.

Entende que sob o aspecto tributário existe uma interação plena das empresas controladora e controlada e que as cobranças de tributos têm se voltado



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

não apenas contra o sujeito passivo mas também contra as pessoas jurídicas vinculadas sob qualquer forma e até mesmo contra seus sócios, indo até ao ponto de requerer a desconsideração da personalidade jurídica.

Informa que a participação na empresa Flamapec, em 31/12/91, de 0,001424% do capital social, não expressava a realidade, pois, através da holding Flamapar participava com R\$ 599.950,00. Esse esclarecimento contesta a posição da autoridade *a quo* que considerou a aquisição da maioria dos R\$ 599.950,00 dessa participação em 22 de maio de 1995. E, adita, que em casos de cisão ou mesmo de incorporação, não ocorre nova aquisição de participação societária por parte dos sócios, mas, apenas, uma substituição de quotas. Reforça essa posição pelo fato da declaração de bens da pessoa física não conter valores adicionais nesses casos, devendo permanecer aqueles da aquisição original.

Volta-se contra a tributação do total da transação quando esta foi parcelada, com lastro no artigo 140 do RIR/94, lei n.º 7713 /88, artigo 21, motivo para o diferimento na medida em que efetivados os recebimentos.

Contestou, ainda, o uso da taxa SELIC como juros moratórios porque de caráter remuneratório. Citou posicionamento do Sr. Min. do STJ, Domingos Franciulli, no REsp. n.º 215.881-PR, e da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Ac. 202-12248, Relator Cons. Marcos Vinicius Nedes de Lima, e Ac. 202-12.117, Rel. Cons. Antônio Carlos Bueno Ribeiro.

Documentos que instruem o processo:

- Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0910100 2000 01672 5, fl. 1;
- Declarações de Ajuste Anuais, exercício de 1995, exercício 1996, fls. 2 a 7;



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

- Cópias do Acórdão n.º 102-42.527, de 11/12/97, onde lhe foi negado recurso sobre indeferimento do pedido de retificação da declaração de rendimentos do exercício de 1992, fls. 13 a 23 e 262 a 279;
- Laudo de Avaliação emitido em 15 de maio de 1995, por três profissionais inscritos no CRC, sobre a integridade do Balanço Patrimonial da empresa Flamapar Participações Ltda, para fins da cisão parcial, fls. 24 a 26;
- Protocolo de Intenções para Cisão Parcial da Flamapar Participações Ltda, fls. 27 a 31;
- Primeira Alteração contratual da Flamapar Participações Ltda, fls. 32 a 37;
- Laudo de Avaliação emitido em 12 de junho de 1995, por três profissionais inscritos no CRC, sobre a integridade do Balanço Patrimonial da empresa Flamaoeste – Agricultura e Pecuária Ltda, para fins da cisão parcial, fls. 38 a 45;
- Contrato Social Constitutivo da Flamaoeste – Agricultura e Pecuária Ltda, fls. 46 a 51;
- Protocolo de Intenções para Incorporação da Flamapec pela Flamaoeste, fls. 52 a 56;
- Primeira Alteração contratual da Flamaoeste – Agricultura e Pecuária Ltda, fls. 57 a 61;
- Sétima, Oitava e Nona Alterações Contratuais da Flamapec – Agropecuária Ltda, fls. 62 a 66; 76 a 81 e 82 a 87, respectivamente;



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

- Laudo de Avaliação emitido em 2 de junho de 1995, por três profissionais inscritos no CRC, sobre a integridade do Balanço Patrimonial da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda para fins de cisão parcial, fls. 67 a 70;
- Protocolo de Intenções para Cisão Parcial da Flamapec, fls. 71 a 75;
- Contrato de Promessa de Compra e Venda de Participações Societárias dos sócios – pessoas físicas – da empresa Flamapec para a empresa Flamaoeste A. Pecuária Ltda; fls. 88 a 92;
- Lançamentos no livro Diário Geral n.º 1, fls. 93 e 94;
- Escritura Pública de Desapropriação de Imóvel, fls. 95 a 101;
- Auto de Infração e Demonstrativos, fls. 102 a 109;
- Impugnação, fls. 113 a 259;
- Decisão DRJ/FOZ n.º 1011, de 19 de abril de 2001, fls. 282 a 296;
- Recurso Voluntário, fls. 303 a 350;
- Arrolamento de Bens, fls. 352 a 367.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Peça recursal, extensa, que traz em preliminar questão sobre a ineficácia do ato administrativo de lançamento, dada pela sua execução após extinto o prazo decadencial. Tendo por lastro o artigo 150, § 4.º do CTN, considerou o lançamento sob a modalidade “por homologação”, que fixa o prazo de 5 (cinco) anos para o exercício dessa faculdade pela Administração Tributária com marco inicial na ocorrência do fato gerador do tributo.

Para esse fim, entendeu extinta a relação jurídico tributária após cinco anos contados a partir do momento em que realizado o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Participações Societárias dos sócios – pessoas físicas – da empresa Flamapec para a empresa Flamaoeste Agricultura e Pecuária Ltda, **em 7 de junho de 1995.**

Verifica-se que a Autoridade *a quo* lastreou sua decisão no artigo 173, I do CTN, que determina contagem do prazo decadencial para a atividade de lançamento a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido efetuado.

Cabe, portanto, análise sobre a aplicabilidade das referidas normas, para definir onde situada a razão.

O artigo 150 do CTN, determina, típica, modalidade de lançamento denominada “por homologação” na qual a principal característica é a execução dos procedimentos inerentes a esse ato tributário pelo próprio contribuinte, desde o levantamento da base de cálculo ao recolhimento do tributo apurado e a posterior informação de seus passos ao fisco, por declaração, no caso, anual.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Não há qualquer intervenção da Administração Tributária durante os procedimentos executados pelo sujeito passivo. Esta, no entanto, pode manifestar-se durante os 5 (cinco) anos posteriores à conclusão do fato gerador do tributo, seja por ato homologatório expresso, seja por lançamento, de ofício, dos tributos informados pelo sujeito passivo, ou por correção de irregularidades apuradas sem qualquer ânimo criminal ou, ainda, por atividade fiscalizatória sobre a aquela exercida pelo contribuinte onde detectadas irregularidades com ou sem cunho penal.

O parágrafo 4.º desse artigo, confirma a posição externada quando dispõe sobre a homologação do lançamento e o prazo de 5 (cinco) anos para o exercício pela Administração Tributária, que deve ter início na data da ocorrência do fato gerador, salvo nos casos em que existentes o dolo, a fraude ou a simulação.

Como se depreende do texto legal, transcrito a seguir, o prazo para a homologação tem por referência o fato gerador e a ocorrência do lançamento, isto é, reporta-se aos respectivos passos tributários atribuídos ao sujeito passivo e à conclusão destes que pode ter resultado recolhimento a menor ou a sua ausência. No entanto, tal prazo não pode ser colhido diretamente do referido parágrafo, mas deve ser objeto de aplicação conjunta com as disposições do caput, que impõe o conhecimento da atividade como requisito à homologação.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

Assim, deve a contagem do prazo legal para a homologação ter marco inicial no fato gerador, se este for conhecido da autoridade administrativa; ou se desconhecido, a partir do instante em que lhe é facultado o conhecimento, em acordo com a regra do comando instituído pelo caput do referido artigo: “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”.

Exemplo da primeira situação ocorre quando o contribuinte efetuou os procedimentos vinculados ao lançamento e o pagamento resultou a menor do que o devido em função de interpretação incorreta ou erro de cálculo, fato que demonstra ter a autoridade administrativa conhecimento do fato pela disponibilização desse dado em seus meios eletrônicos; já a segunda hipótese, pode ser exemplificada pela ocorrência do fato gerador mas sem qualquer atitude do contribuinte para o cálculo do tributo, ou esta se verifica, mas dela não resulta qualquer recolhimento. Nesta última, o conhecimento da autoridade administrativa somente ocorre quando apresentada a declaração de ajuste anual.

Nem poderia ser diferente a intenção do legislador considerando que o referido prazo tem as características de decadência, instituto legal que tem por finalidade o exercício de um direito dentro de um prazo fixado – no caso o direito de constituir o crédito tributário ainda não pago antecipadamente. Não havendo conhecimento da ocorrência do fato gerador, como pode a Administração Tributária exercer o seu direito de lançar desde aquela data ? Somente exercendo seu poder investigatório, característica do lançamento de ofício, e que não depende dos procedimentos inerentes ao lançamento, por homologação, que deveriam ter sido executados pelo contribuinte. Óbvio, então, que a lei não privilegiou o infrator reduzindo o prazo que ela própria lhe dedicou, e o marco inicial deve ser aquele anteriormente indicado.

Esclarecidas as determinações do artigo 150 do CTN quanto ao direito de homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo e sobre o prazo



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

para o exercício desse direito pela autoridade administrativa, passo à situação em exame para concluir sobre a preliminar argüida.

O contribuinte não executou os procedimentos para cálculo do tributo devido, uma vez que seu entendimento era pela não incidência tributária na referida operação, portanto, dela não resultou qualquer recolhimento aos cofres da União. Em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física apresentada em 29 de abril de 1996, fez constar os dados dessa transação, momento que deve ser considerado para fins da homologação prevista no artigo 150 do CTN.

Logo, o prazo decadencial para a homologação deve ser contado a partir do conhecimento da autoridade administrativa sobre a referida transação, data da entrega da referida declaração, 29 de abril de 1996. Portanto, fosse o caso de homologação ao lançamento efetuado, esta teria sido antes de expirado o prazo decadencial, uma vez que a data-limite foi 29 de abril de 2001, posterior àquela de conclusão do feito, 13 de dezembro de 2000.

No entanto, cabe ressaltar nesta análise, que o lançamento não se pautou pela modalidade por homologação, porque sob aquela determinada pelo artigo 149, do CTN, denominada de "lançamento de ofício", que em seu inciso V, determina a ação administrativa para exercer o direito de constituir crédito tributário ou de revê-lo, caso antecipado, mas impregnado de omissão ou inexatidão.

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(.....)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

Sendo esta a modalidade de lançamento aplicável, também outro é o prazo decadencial a considerar, no caso, o insculpido no artigo 173, I, do CTN, que tem seu marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tendo o fato tributável ocorrido no ano-calendário e não se submetendo ao ajuste anual, porque de tributação definitiva, o lançamento poderia ter sido efetuado no decorrer do próprio ano-calendário, por resultado da investigação fiscal de dados da Junta Comercial, ou de outras fontes.

Então, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício imediatamente subsequente ao ano-calendário em questão, ou seja, 1.º de janeiro de 1996, enquanto sua conclusão, após 5 (cinco) anos, 1.º de janeiro de 2001.

Posição semelhante à explicitada tem Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, 19.^a Ed. , 01.2001, Malheiros, p. 181, quando trata do assunto Decadência:

“Se não ocorreu o pagamento antecipado, mas o contribuinte prestou informação à autoridade a informação quanto ao montante do tributo devido, pode esta, no mesmo prazo, fazer a homologação expressa e determinar a inscrição do crédito tributário como Dívida Ativa. Se não o faz, e como não houve pagamento, não existirá a homologação tácita. O lançamento poderá ser feito, de ofício, no prazo de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (Grifei)

No mesmo sentido, Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, 8.^a Ed., 2002, Saraiva, p. 397, que além da posição semelhante, esclarece sobre o momento do lançamento, quando não verificado o pagamento antecipado:

“(....) b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do artigo 150, mas sim o artigo 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício, a



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

partir de 1.º de janeiro de 1996, não se discriminado situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o artigo 173 não contempla essas discriminações;"

Assim, comprova-se que o recorrente não utilizou o fundamento adequado pois o prazo decadencial não pode ser aquele do artigo 150, § 4.º do CTN, mas o previsto no artigo 173, I, do mesmo diploma legal, em função do lançamento ter se pautado pela modalidade denominada "de ofício", prevista no artigo 149 do CTN. Destarte, o feito observou o determinativo legal pois concluído em 13 de dezembro de 2000, antes do *dies ad quem* do dito prazo, em 1.º de janeiro de 2001. Razão à Autoridade Julgadora *a quo* em sua decisão quanto a esta preliminar.

Os julgados citados na peça recursal não foram acompanhados da íntegra dos Acórdãos para análise de seu teor, e, dada sua eficácia restrita às partes litigantes em face da inexistência de ato extensivo *erga omnes*, despidiend a sua análise neste voto.

Mesmo não tendo eficácia *erga omnes* tais julgados, cabe ressaltar que o entendimento deste órgão sobre o assunto não é pacífico, como demonstrado nas ementas a seguir transcritas, contrárias à tese do recorrente, iniciando por aquela concernente à decisão proferida no Acórdão nº 101-93.104, DOU 12.09.2000:

"FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real afeiçoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. Se o pagamento do imposto não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional."

Também no Acórdão 103-19.879 em 23.02.1999 - Publicado no DOU em: 13.04.1999, manifesta-se a referida Câmara no mesmo sentido.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

“DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO - CONTAGEM DO PRAZO - O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa e a terceiros não se transfere. Excepcionalmente do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, a hipótese de inexistência de antecipação de pagamento de tributos por parte da pessoa obrigada a que, previamente, não levou à autoridade administrativa todas as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador (ausência de colaboração a que, por lei, estava obrigada). Neste caso, não desaparecendo a obrigação correspondente, que subsiste, não há o que se homologar. Destarte, aplica-se à espécie os comandos dos artigos 142 e 149 do CTN, albergando-se o prazo decadencial no artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172/66, de amplitude geral. A teor do artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, caput e inciso I ter prescrito o prazo decadencial para as contribuições sociais, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.”

Posicionamento semelhante tem a Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão CSRF/01-02.866 - Sessão de 13.03.2000 - DOU de 02.10.2001, quando manifestou-se sobre a Contribuição Social sobre o Lucro.

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - EX. 1991 - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A modalidade de lançamento se aperfeiçoa quando ocorre tácita ou expressamente a homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte sem prévio exame da autoridade administrativa, relativamente ao imposto cujo montante tributável é por ele apurado. O principal pressuposto desse lançamento é o pagamento do tributo. Na sua ausência não há como se falar em homologação, regendo-se o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN.”

Assim, demonstra-se que o assunto decadência quanto às omissões de rendimentos verificadas nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem posições diversas nas Câmaras deste Conselho de Contribuintes.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Quanto ao mérito, verifica-se que o recorrente apresentou diversos questionamentos que merecem análise individualizada.

1. Ausência de alienação em casos de cisão ou incorporação.

O termo alienação, segundo o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, versão 2.0, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, significa:

“todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente. A alienação se dará a título gratuito (doação) ou a título oneroso (compra e venda). Em qualquer dos casos, a alienação mostrará a diminuição de determinado bem do patrimônio de uma pessoa para ser incorporado e aumentar o patrimônio de outra. Segundo a expressão da lei civil, a alienação importa na perda da propriedade por parte do alienante.”

De outro lado, a cisão significa “Instituto próprio da sociedade anônima, que tem por fim a transferência de parte do patrimônio da companhia a outra ou outras, constituídas com esse objetivo ou já existentes. A transferência, se total, implica em extinção da companhia cindida; se parcial, na divisão do seu patrimônio.”

Em 7 de junho de 1995, os sócios da Flamapec venderam, mediante Contrato de Promessa de Compra e Venda de Participações Societária, a maior parte de suas cotas à Flamaoeste Agricultura e Pecuária Ltda, pelos valores informados no Quadro 2, transação que foi ratificada e efetivada em definitivo pela Nona Alteração Contratual da empresa Flamapec.

Quadro 2. Valor das participações vendidas pelos sócios da Flamapec.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

COTISTAS	CAPITAL SOCIAL – R\$
Flávio Azambuja Marder	924.565,00
Leda Fontoura Marder	231.095,00
Sérgio Fontoura Marder	577.835,00
Mauro Fontoura Marder	577.835,00
Rosana Marder Torres	577.835,00
Simone Leite Marder	288.926,00
Marcelo Leite Marder	96.303,00
Henrique Leite Marder	96.303,00
Camila Leite Marder	96.303,00
Total.....	3.467.000,00

Assim, quando efetuada a incorporação, os sócios - pessoas físicas - da Flamapec detinham, apenas, 1,43 % de seu capital social, como demonstrado no quadro 1.

Quadro 1. Flamapec – Participação Societária – 9.ª A. Contratual.

COTISTAS	CAPITAL SOCIAL – R\$	PARTICIPAÇÃO - %
Flávio Azambuja Marder	13.335,00	0,38
Leda Fontoura Marder	3.333,00	0,09
Sérgio Fontoura Marder	8.333,00	0,24
Mauro Fontoura Marder	8.333,00	0,24
Rosana Marder Torres	8.333,00	0,24
Simone Leite Marder	4.166,00	0,12
Marcelo Leite Marder	1.389,00	0,04
Henrique Leite Marder	1.389,00	0,04
Camila Leite Marder	1.389,00	0,04
Flamaoeste Agricultura e	3.467.000,00	98,57
Totais.....	3.517.000,00	100,00

O fato da empresa incorporadora também pertencer aos mesmos sócios da incorporada, não altera a situação uma vez que as cotas vendidas não integraram o seu patrimônio, como se depreende do Quadro 3.

Quadro 3 – Participação dos sócios na Flamaoeste antes e após Incorporação da Flamapec – 1.ª Alteração Contratual da Flamaoeste.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

COTISTAS	PARTICIPA ÇÃO - %	CAPITAL SOCIAL – R\$	Cap Social após Incorp. – R\$
Flávio Azambuja Marder	26,6676	2.666,00	16.001,00
Sérgio Fontoura Marder	16,6667	1.667,00	10.000,00
Mauro Fontoura Marder	16,6667	1.667,00	10.000,00
Rosana Marder Torres	16,6667	1.667,00	10.000,00
Simone Leite Marder	8,3336	833,00	4.999,00
Leda Fontoura Marder	6,6656	666,00	3.999,00
Marcelo Leite Marder	2,7777	278,00	1.667,00
Henrique Leite Marder	2,7777	278,00	1.667,00
Camila Leite Marder	2,7777	278,00	1.667,00
Totais.....	100,0000	10.000,00	60.000,00

Do quadro 3, constata-se que, apenas, as cotas da Flamapec que permaneceram em poder dos sócios pessoas físicas – em valor total de R\$ 50.000,00 - integraram o capital social da incorporadora, em seus nomes, fato que possibilitou o aumento de R\$ 10.000,00 para R\$ 60.000,00.

Demonstra-se, então, que antes da incorporação da Flamapec pela Flamaoeste, esta adquiriu a maioria das cotas dos sócios - pessoas físicas – da Flamapec tornando-se sócia majoritária, como se evidencia no Quadro 1. Posteriormente, ocorreu a incorporação, que consistiu na absorção de suas próprias cotas, maioria do capital social da incorporada, enquanto aquelas da minoria do restante dos demais sócios, pessoas físicas, passou a integrar o capital da incorporadora.

Destarte, a posição do recorrente encontra-se correta quanto à assertiva e o apoio da SRF para a permanência do valor original da participação na declaração de bens, restringindo-se tal posição às cotas da Flamapec que permaneceram em nome dos sócios - pessoas físicas – e integraram o capital social da incorporadora, mas, deve-se deixar claro, que a ação fiscal não incidiu sobre essa operação; no entanto, incorreta, quanto à venda de cotas à incorporadora, anterior ao ato de incorporação, e motivadora do lançamento.



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

Dos dados evidenciados e de acordo com a definição de alienação dada pelo Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, constata-se que a venda das participações societárias à Flamaoeste fez com que os sócios, pessoas físicas, da Flamapec perdessem a propriedade de tais bens uma vez transferidas à pessoa jurídica da Flamaoeste e tivessem seu patrimônio diminuído pela referida operação. Confirma-se, portanto, a alienação configurada pelo Contrato de Promessa de Compra e Venda efetivado com a empresa Flamaoeste.

2. Correção do valor contábil do patrimônio da Flamapec Agropecuária Ltda por Laudo, para fins do artigo 96 da lei n.º 8383 / 91.

A correção do valor das participações societárias nas empresas citadas foi objeto de pedido de retificação, negado em primeira instância e julgado nesta E. Câmara em 11 de dezembro de 1997, do qual resultou negado provimento por unanimidade de votos. Referido julgamento teve recurso de divergência ao qual foi negado seguimento em 11 de maio de 1999. Destarte, não cabe neste voto apreciação a respeito da valoração de tais bens em 1991.

3. Custo da participação societária alienada maior que o utilizado pelo fisco.

O ilustre patrono requer custo da participação societária alienada que perfaz R\$ 710.569,25, em contraposição ao utilizado pelo fisco, de R\$ 577.835,00. Segundo seu entendimento, esse acréscimo decorre da participação na holding Flamapar enquanto esta era titular de 99,99 % das cotas de capital da Flamapec. Dada a cisão da Flamapar em 22/05/95, a sua participação na Flamapec foi revertida em favor dos seus sócios, pessoas físicas, logo a alienação da participação societária envolveu a alienação das cotas anteriormente recebidas da cisão da Flamapar.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Trazendo o custo do patrimônio líquido da Flamapec, em 31/12/91, atualizou-o, pela variação da UFIR, até o segundo semestre de 1995, que representou R\$ 4.426.958,24, que após as exclusões dadas pela cisão e parcela remanescente de capital na incorporação, resultou em R\$ 4.263.407,01. Sobre esse valor aplicou o percentual de participação do contribuinte para obter o custo reclamado.

Como exposto, centra-se a alteração de valor do custo na avaliação do patrimônio da empresa Flamapec, existente em 31 de dezembro de 1991, e na hipótese de que parte da participação da FLAMAPAR na Flamapec, tida como de propriedade do contribuinte, tenha seu valor, também, alterado.

A avaliação do patrimônio da empresa Flamapec já foi muito bem abordada pela Autoridade Julgadora *a quo* quando informou que para produzir efeitos jurídicos esse ato deveria ter sido objeto das disposições do artigo 248 da lei n.º 6404, de 15 de dezembro de 1976, que trata dos investimentos em controladas e coligadas. Citou ainda, a necessidade da respectiva reavaliação contábil do patrimônio da Flamapec para que os efeitos pudessem refletir na *holding* Flamapar. Concorro com essa posição, motivo pelo qual a adoto neste voto para afastar o primeiro dos suportes à alegação apresentada.

Quanto ao segundo aspecto, verifica-se que, também, já foi abordado por aquela autoridade que, detalhadamente, esclareceu sobre a ilegalidade da hipótese de tomar a participação da Flamapar na Flamapec como de propriedade do próprio contribuinte, em virtude da distinção jurídica entre as pessoas envolvidas.

Resta, salientar que o valor admitido como custo das referidas cotas foi aquele resultante da participação da Flamapar na Flamapec, pois decorrente da cisão havida em 17/05/1995. Esse dado pode ser visualizado na comparação entre aqueles dos quadros 4 e 5, mais a frente.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Portanto, desprovida de fundamento a solicitação para reajuste do custo da participação societária alienada, devendo manter-se aquela utilizada pelo fisco.

4. Aquisição das cotas da empresa Flamapec em data anterior à considerada pelo fisco.

Alega que a participação na empresa Flamapec, em 31/12/91, de 0,001424% do capital social, não expressava a realidade, pois, através da holding Flamapar participava, indiretamente, com R\$ 599.950,00, sendo essas cotas substituídas pela cisão parcial da controladora. Esse esclarecimento contesta a posição da autoridade *a quo* que considerou a aquisição dessa participação em 22 de maio de 1995.

Conforme Protocolo de Intenções, de 17 de maio de 1995, Primeira Alteração Contratual da empresa Flamapar – Participações Ltda e Sétima Alteração Contratual da empresa Flamapec – Agropecuária Ltda, verifica-se que a empresa Flamapar possuía 99,9900337 % de participação no capital social da Flamapec, nessa data. Pela Cisão da primeira citada, em 17 de maio de 1995, a participação que possuía no capital da segunda, foi redistribuída proporcionalmente às participações anteriores dos sócios da segunda e aos sócios Marcelo Leite Marder, Henrique Marder e Camila Leite Marder, da cindida, que não participavam do capital da receptora, mas passaram a integrar com a referida redistribuição.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Quadro 4 – Capital social da Flamapar – Antes e depois da cisão em Maio de 1995.

COTISTAS	Part. %	CAPITAL SOCIAL	C.S. Após
Flávio Azambuja Marder	26,6676	4.080.000,00	3.066.775,00
Leda Fontoura Marder	6,6656	1.020.000,00	766.545,00
Sérgio Fontoura Marder	16,6667	2.550.000,00	1.916.670,00
Mauro Fontoura Marder	16,6667	2.550.000,00	1.916.670,00
Rosana Marder Torres	16,6667	2.550.000,00	1.916.670,00
Simone Leite Marder	8,3336	1.275.000,00	958.365,00
Marcelo Leite Marder	2,7777	425.000,00	319.435,00
Henrique Leite Marder	2,7777	425.000,00	319.435,00
Camila Leite Marder	2,7777	425.000,00	319.435,00
Totais.....		15.300.000,00	11.500.000,00

Desses dados, verifica-se uma redução de capital, pela cisão, em valor de R\$ 3.800.000,00, na empresa Flamapar, que corresponderia versão de investimentos na Flamapec, em valor de R\$ 3.887.332,00. Nesta última, um aumento da participação acionária dos sócios anteriores, com a entrada de novos sócios, da ordem de R\$ 3.599.649,00.

Nesta cisão, o mesmo valor de participação societária existente na cindida foi repassado e se manteve na conta dos mesmos sócios originários, o que significa substituição das cotas de capital dos sócios da Flamapar, equivalentes à participação, por outras de igual valor da empresa Flamapec. Aqui se aplica a orientação da SRF para o custo das participações societárias havidas pela cisão, devendo manter-se o custo original da aquisição porque não houve cessão.

As cotas resultantes da cisão não geraram efeitos tributários pela simples substituição de valores, sem qualquer ganho de capital, e na declaração de bens. Caso não houvesse a venda, deveriam ter o mesmo valor destacado da Flamapar, constando em item separado para identificar a transação e a data.

Contudo, a promessa de venda das cotas dos sócios pessoas físicas antes da incorporação da empresa Flamapec pela Flamaoeste não trata da mesma hipótese. A venda de participações societárias dos sócios pessoas físicas



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

da empresa Flamapec para a empresa Flamaoeste, confirmada na Nona alteração Contratual da Flamapec, gerou ganho de capital aos sócios, e este é que se tornou objeto da incidência tributária. Portanto, repisando o anteriormente exposto, a incidência tributária não ocorreu sobre o valor das cotas incorporadas, mas sobre o ganho de capital havido na operação de venda das cotas dos sócios - pessoas físicas - à Flamaoeste, antes da incorporação.

Quadro 5 – Flamapec – Antes /depois da cisão da Flamapar em 22/05/1995.

COTISTAS	Part. %	CS antes da Cisão	C.S. Após Cisão	CS Após Venda
Flávio Azambja Marder	26,6676	101,00	960.040,00	13.335,00
Leda Fontoura Marder	6,6656	50,00	239.960,00	3.333,00
Sérgio Fontoura Marder	16,6667	50,00	600.000,00	8.333,00
Mauro Fontoura Marder	16,6667	50,00	600.000,00	8.333,00
Rosana Marder Torres	16,6667	50,00	600.000,00	8.333,00
Simone Leite Marder	8,3336	50,00	300.000,00	4.166,00
Marcelo Leite Marder	2,7777	0,00	100.000,00	1.389,00
Henrique Leite Marder	2,7777	0,00	100.000,00	1.389,00
Camila Leite Marder	2,7777	0,00	100.000,00	1.389,00
Flamapar P Ltda		3.599.649,00	0,00	
Flamaoeste A P Ltda		0	0	3.467.000,00
Totais.....			3.600.000,00	*3.517.000,0

*Observe-se que houve uma cisão antes da operação de venda das participações societária à Flamaoeste.

4. Ausência de alienação em virtude da composição societária da empresa adquirente ser a mesma dos sócios cedentes.

Alegação no sentido de que a alienação das participações societárias dos sócios pessoas físicas da empresa Flamapec à empresa Flamaoeste - Agricultura e Pecuária Ltda não pode ser entendida como tal em virtude da adquirente pertencer aos mesmos sócios - pessoas físicas – que participavam da Flamapec, não tem respaldo jurídico.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Em primeiro plano deve ser considerada a distinção jurídica existente entre as pessoas físicas alienantes e a pessoa jurídica adquirente. A primeira, qualidade das alienantes, constitui-se juridicamente da pessoa natural, enquanto a segunda, a adquirente, de uma reunião de pessoas, sob a forma de sociedade mercantil, com finalidade determinada.

A venda da participação societária de um sócio à pessoa jurídica, constituída pelo conjunto dos sócios, foi um ato jurídico perfeito e acabado, sob a ótica do Código Civil. Não importa se todos os sócios venderam suas cotas à dita sociedade, o ato jurídico caracterizou-se pela pessoa natural exercendo seu direito de ceder sua participação societária à uma pessoa jurídica.

Em segundo, voltando ao anteriormente demonstrado no quadro 5, confirma-se que a empresa Flamaoeste, após a aquisição da maior parte das cotas dos sócios da Flamapec, permaneceu como sócia majoritária desta e, na incorporação, absorveu a dita participação, na forma do item 5 do Protocolo de Intenções e artigo 226, § 1.º da Lei n.º 6404 / 76, como se observa no quadro 6. Nesse demonstrativo fica claro que a incorporadora aumentou seu capital social apenas com a participação remanescente dos sócios – pessoas físicas – da incorporada, em torno de R\$ 50.000,00. Portanto, as cotas vendidas não retornaram aos sócios sob a forma de participação na sociedade incorporadora, mas em numerário disponibilizado em conta-corrente, conforme citado pelo recorrente.

Quadro 6 – Flamaoeste – incorporação da Flamapec em 14/06/1995.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

COTISTAS	Part. %	CS antes da Incorp.	C.S. Após Incorporação
Flávio Azambja Marder	26,6676	2.666,00	13.335,00
Leda Fontoura Marder	6,6656	666,00	3.333,00
Sérgio Fontoura Marder	16,6667	1.667,00	8.333,00
Mauro Fontoura Marder	16,6667	1.667,00	8.333,00
Rosana Marder Torres	16,6667	1.667,00	8.333,00
Simone Leite Marder	8,3336	833,00	4.166,00
Marcelo Leite Marder	2,7777	278,00	1.389,00
Henrique Leite Marder	2,7777	278,00	1.389,00
Camila Leite Marder	2,7777	278,00	1.389,00
Totais.....	100,0000	10.000,00	50.000,00

Também não assiste razão ao ilustre patrono quanto aos aspectos tributários relacionados com as empresas controladoras, controladas e descaracterização de personalidade jurídica pelo fisco, motivo para entender que, por ser tratar da mesma composição societária, não haveria qualquer distinção entre essas pessoas jurídicas perante à Administração Tributária.

De longa data é conhecido de todos que a descaracterização da pessoa jurídica pelo fisco somente ocorre na presença comprovada de ilícitos fiscais, com índole dolosa, para fins de evitar o pagamento dos tributos incidentes.

De outro lado, demonstra-se a individualidade no tratamento tributário como expresso nos mandamentos contidos nos artigos 188 e 857 do RIR / 94, aprovado pelo Decreto n.º 1041, de 11 de janeiro de 1994, onde as pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas deverão determinar o lucro real com base no balanço que serviu de base para a realização de qualquer desses eventos e apresentar declaração de rendimentos até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento.

5. Diferimento da tributação do ganho de capital, na forma do artigo 21 da lei n.º 7713 /88.



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

Esta matéria não foi objeto de abordagem na peça impugnatória motivo para considerar precluído o direito de questioná-la nesta instância. Referida análise e julgamento consistiriam em supressão da instância *a quo*.

A título de esclarecimentos, devo informar que o lançamento encontra-se perfeito quanto a esse aspecto.

O Contrato de Promessa de Compra e Venda, em sua cláusula Quarta, ajustou que o preço total seria pago no prazo máximo de 2 (dois) anos, a contar de sua realização, sendo permitidas antecipações a qualquer tempo. Na cláusula sexto, convencionado o caráter irrevogável e irretratável da referida promessa de compra e venda, obrigando-se as partes a efetivá-la por ocasião da lavratura da próxima alteração contratual da empresa Flamapec, no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Desses dados decorre que a transação foi encerrada no momento em que realizado o contrato, com cláusula homologatória a realizar-se na data da alteração contratual da empresa Flamapec. O pagamento em prazo de dois anos não se constituiu óbice futuro imponível à transação, por descumprimento eventual da adquirente. Destarte, transação realizada sob a cláusula *pró soluto*, onde o valor devido permaneceu em conta-corrente na empresa adquirente, desvinculado da transação efetuada, ou seja, a transação foi concluída independente da dívida, sem qualquer possibilidade de restabelecimento das condições anteriores ao negócio. Correta a Autoridade Lançadora na tributação aplicada.

6. Uso da taxa SELIC como juros moratórios.

Esta matéria também não foi objeto da peça impugnatória o que torna precluído o direito ao julgamento nesta instância pelos motivos já expostos no item anterior. **Apenas, comentários a título de esclarecimentos**, serão expostos a seguir.



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

A incidência dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC, decorre da lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 13.

“Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Esse dispositivo legal não fere o comando decorrente do artigo 161, § 1.º do CTN, que permite incidência maior que 1% ao mês quando a lei dispor de modo diverso, uma vez que nesta situação a determinação legal previu incidência que pode ser maior ou igual à taxa de 1% ao mês. Portanto, aplicação restrita de dispositivo legal, não declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário.

A respeito de possíveis aspectos inconstitucionais, dados por desobediência a alguns princípios como o da legalidade, da indelegabilidade da competência tributária, entre outros, que tornariam dita imposição legal inconstitucional, constitui atribuição exclusiva do Poder Judiciário sua análise e decisão.

Assim como a Secretaria da Receita Federal, este órgão, vinculado ao Ministério da Fazenda, submete-se à imposição do princípio constitucional da repartição de poderes, onde as funções do Estado encontram-se ordenadas através de uma repartição e atribuição de competências aos diversos órgãos constitucionais do poder público, atribuição que se torna limitatória do próprio poder. Destarte, não cabe ao Conselho de Contribuintes qualquer decisão contrária a dispositivo legal em vigor, nem manifestação sobre sua legalidade, pois assunto de alçada de outro Poder constitutivo da União, no caso o Judiciário, por conta do artigo 102 da Constituição Federal.



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

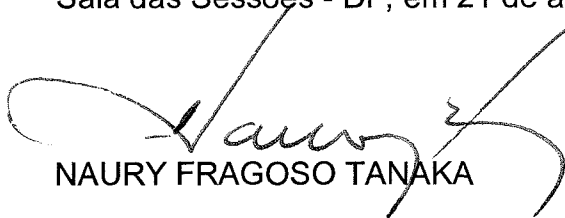
Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Quanto à forma de incidência, mantida a mesma estabelecida pela Lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, uma vez não revogado o artigo 84 e, ainda, conforme Instrução Normativa SRF n.º 25, de 29 de abril de 1996, artigo 53, § 3.º, e artigo 61, § 3.º da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996.

Isto posto, preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso para afastar a preliminar de decadência suscitada, e no mérito, **negar provimento integral**, dada a improcedência das alegações trazidas ao litígio.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2002.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

VOTO VENCEDOR

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator Designado

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

Respeitando o posicionamento do ilustre e digno Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, a quem reverencio e rendo minhas homenagens, permito-me, com a devida "máxima data vênica", divergir de suas razões de fato e de direito no que pertine a contagem do prazo decadencial decorrente de tributação.

O Auto de Infração de fls.102/109 lavrado contra o Recorrente origina-se de ganhos de capital decorrente da alienação de participações societárias não oferecidos à tributação, cujo fato gerador ocorreu em 30 de junho de 1995. O referido Auto foi lavrado em 13 de dezembro de 2000 e o contribuinte dele tomou conhecimento em 14 de dezembro do mesmo ano, conforme atesta o Aviso de Recepção (AR) de fls. 110.

O contribuinte em sua exordial recursal sustenta ter ocorrido o prazo decadencial estando, portanto, extinto o direito da Fazenda Nacional de constituir, em 13 de dezembro de 2000, o crédito tributário reclamado decorrente de fato gerador ocorrido em junho de 1995, "ex-vi" do disposto no § 4º do Art. 150 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 e, neste particular, inclino-me a reconhecer seu pleito.

Vejamos.

A tributação sobre ganhos de capital foi instituída pelo Art. 2º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988 que rezava "in verbis"



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

“§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos de auferidos no mês,
decorrentes 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.”

A leitura deste dispositivo legal nos leva a concluir que os ganhos de capital deveriam ser incluídos no montante dos rendimentos brutos auferidos mensalmente para fins de tributação na forma preconizada em seu art. 2º, ou seja, a tributação dos rendimentos auferidos mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. Implantara-se em nosso ordenamento jurídico/tributário/fiscal um autentico regime de tributação em bases correntes, que a meu ver, apesar de legislação superveniente, vige até o presente, posto que entendo, os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas estão sujeitos ao regime de lançamento por homologação inexistindo, hodiernamente, o lançamento com base na declaração conforme preceituado no art. 147 do CTN.

Registre-se que por força do disposto no art. 8º da Lei n.º 7.713/1988, os rendimentos e ganhos de capital auferidos de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, que não tenham sido tributados na fonte, no País, sujeitavam-se a tributação com base na tabela progressiva de que trata o art. 25 do citado diploma legal.

A Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 18, incisos e parágrafos, estabelece nova disciplina legal para a tributação do ganho de capital. Reza o citado dispositivo:

“Art. 18. É sujeita ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a pessoa física que perceber:

I – ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei n.º 7.713, de 1988, observado o disposto no art. 21 da mesma Lei.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

II – ganhos líquidos nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados, de que tratam o art. 55 da Lei n.º 7.799, de 10 de julho de 1989, e da Lei n.º 8.014, de 6 de abril de 1990.

§ 1º O imposto de que trata este artigo **deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos mencionados ganhos.**

§ 2º **Os ganhos a que se referem os incs. I e II deste artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda, na declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.**” (grifei/destaquei).

que: A análise do dispositivo retrotranscrito, leva o interprete a concluir

- O ganhos de capital auferido por pessoa física sujeita-se ao regime de tributação exclusivamente na fonte à medida em que os ganho forem percebidos;
- O pagamento é mediato vez que verificado o fato gerador da obrigação tributária o mesmo deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente, portanto, não que se falar em antecipação de pagamento;
- Os ganhos de capital serão apurados e tributados em separado e não integram a base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual, e o imposto pago não pode ser deduzido do devida na declaração;
- Os ganhos de capital são apurados e tributados mensalmente e o lançamento sujeito ao regime de homologação com estreita observância ao disposto no art. 144 do CTN.



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

Entendo não mais existir em nosso ordenamento jurídico/fiscal o lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo na forma preconizada no art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Neste particular permito-me fazer breve digressão a respeito desta temática.

Venho me posicionando e defendendo a tese de que a partir da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e legislação superveniente, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas passou a ser tributado e devido mensalmente, sujeitando-se ao regime de lançamento por homologação na forma do prescrito no Art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, a partir do Exercício de 1989 – Ano Base de 1988 - não há que se falar em lançamento com base na declaração do sujeito passivo conforme estabelece o Art. 147 do CTN.

Sustento, portanto, e tenho plena convicção, que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado e outros, inclusive os decorrentes de acréscimos patrimoniais a descoberto, devidos mensalmente, deixou de ter o condão de antecipação do imposto a ser apurado na declaração de rendimentos, ou seja, é o imposto efetivamente devido pela Pessoa Física beneficiária dos rendimentos e, portanto, sujeito ao lançamento por homologação na forma do prescrito no Art. 150 do Código Tributário Nacional. Deve ser visto como o imposto exigido, mensalmente, do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o titular da disponibilidade econômica e jurídica do rendimento, o qual tem a obrigação de fazer, anualmente, um ajuste de contas com a Administração Tributária através da Declaração Anual de Ajuste, a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar ou valor a ser restituído.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

A afirmação do acima exposto pode ser extraída dos diplomas legais que, entre outros, basicamente regem a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, quais sejam as Leis nºs 7.713/1988, 8.134/1990 e 8.383/1991, sem embargo de legislação superveniente que promoveu pequenas alterações nestes institutos legais.

A fim dar um desenvolvimento harmônico a esta exposição passo a descrever um breve ciclo histórico envolvendo a tributação do Imposto de Renda – Pessoa Física.

Sendo desnecessário fazer um amplo retrospecto remissivo, vejamos o que vigia a época de edição do Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 – que aprova Regulamento para cobrança e fiscalização do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que se sucedeu aos Regulamentos de 1966 e 1975.

Rezava o art. 517 e seu § 2º, reproduzindo o disposto no Art. 1º do Decreto-lei nº 1.814/80:

“Os rendimentos do trabalho assalariado, a que se refere o art. 29, estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com a seguinte tabela:

.....

§ 2º - O imposto de que trata este artigo **será cobrado como antecipação** do que for apurado na correspondente declaração anual de rendimentos” (grifei/destaquei).

O referido Regulamento (Decreto nº 85.450/80) em seu Livro IV tratava da Administração do Imposto e em seu Título I, do Lançamento.

O Art. 587 da Seção I – Declaração das Pessoas Físicas – do Capítulo I – Declaração de Rendimentos (Título I do Livro IV), disciplinava:



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

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

“As pessoas físicas, por si ou por intermédio de representantes, observado o disposto nos artigos 4º, 5º, 6º, 8º 13 e 14, **são obrigadas a apresentar anualmente declaração de seus rendimentos**, nos prazos estabelecidos em escala” (Lei nº 4.154/62, art. 14, Decreto-lei nº 401/68, art. 25, e Decreto-lei nº 1.198/71, art. 4º) (grifei/destaquei).

Ao tratar do Lançamento do Imposto o Capítulo IV, do citado Livro IV – Título I, dispunha em seus arts. 624, 625, 629, 630 e parágrafo único:

“Art. 624 – **Feita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do crédito tributário apurado** (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 76) (grifei/destaquei).

.....

Art. 625 – **As pessoas físicas serão lançadas individualmente** pelos rendimentos que perceberem de seu capital, de seu trabalho, da combinação de ambos ou de proventos de qualquer natureza, bem como pelos acréscimos patrimoniais (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 80, e Lei nº 5.172/66, art. 43). (grifei/destaquei).

.....

Art. 629 – **A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos**, ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (AR), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nº 5.844, arts. 83 e 200, “a”, e Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2). (grifei/destaquei).

Art. 630 – O lançamento do imposto cabe aos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único – **O Ministro da Fazenda poderá instituir a autonotificação do lançamento da pessoa física** ou outros sistemas compatíveis com o controle e facilidades aos contribuintes (Decreto-lei nº 352/68.” (grifei/destaquei).

O Capítulo V, ao disciplinar a Arrecadação do Imposto Lançado, prescreve em seu Art. 631 e §§ 1º, a, 2º e 4º:



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

“Art. 631 – A arrecadação do imposto em cada exercício financeiro começará no mês seguinte ao do encerramento do prazo de entrega da declaração de rendimentos (Lei nº 4.154/62, art. 31).

§ 1º - O imposto devido em face da declaração de rendimentos deverá ser pago de uma só vez, quando igual ou inferior (Lei nº 4.154/62, art. 31, § único, e Decreto-lei nº 1.642/78, art. 14):

a) a Cr\$1.000,00 (um mil cruzeiros, no caso de pessoa física;

.....
§ 2º - O imposto devido pelas pessoas física, que tenham apresentado declaração de rendimentos tempestivamente, poderá ser parcelado, a critério da administração, em até 12 (doze) quotas mensais e sucessivas, nunca inferiores à importância indicada na alínea “a” do parágrafo anterior (Decreto-lei nº 1.642/78, art. 14, § único).

.....
§ 4º - É facultado ao contribuinte, depois de lançado, pagar antecipadamente uma ou mais quotas, ou a totalidade do imposto (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 93, § 1º).” (grifei/destaquei).

Não me parece haver qualquer sombra de dúvida e ser inquestionável e irreprochável que as disposições legais e regulamentares acima descritas, disciplinavam, sinteticamente, que:

- o lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Física estava, efetivamente, sujeito ao regime de declaração na forma das prescrições contidas no art. 147 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional;
- o imposto de renda retido na fonte era tido como antecipação do imposto devido a ser apurado na Declaração de Rendimentos;



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

- o lançamento era efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos (à época aos contribuintes que procediam a entrega da declaração era fornecido um “Recibo de Entrega e Auto Notificação de Lançamento);
- a arrecadação do imposto em cada exercício começava no mês seguinte ao do encerramento do prazo para a entrega da declaração de rendimentos.

Porém, esta sistemática de tributação das pessoas físicas sofreu profundas modificações a partir do Exercício de 1989 – Ano-Base de 1988, com a edição dos diplomas legais já elencados. Vejamos.

Reza a Lei nº 7.713/1988:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas **será devido, mensalmente**, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (destaque/grifei)

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 percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10980.009876/00-52

Acórdão nº : 102-45.612

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

§ 5º - Salvo dispositivo em contrário, o imposto de renda na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas **será considerado redução do apurado na forma dos arts. 23 e 24** (estes dispositivos foram revogados pela Lei nº 8.134, de 27/12/1990) – (grifei/destaquei).

.....
§ 7º- Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II – os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas;

.....”

Em que pese os dispositivos acima elencados ter submetido o contribuinte do Imposto de Renda – Pessoa Física a um verdadeiro sistema de tributação em bases correntes, ou seja, o imposto é devido no momento da percepção dos rendimentos, o mesmo foi instado, a meu ver impropriamente, a apresentar a Declaração de Rendimentos do Exercício de 1989 – Ano-Base de 1988, como se ainda subsistisse o regime de lançamento por declaração.

Foi a última vez, até a presente data, que o contribuinte foi obrigado a apresentar a Declaração de Rendimentos no sentido “*stritu senso*”, posto que, a partir do Exercício de 1990 – Ano-Base de 1989 a mesma foi substituída pela Declaração de Ajuste Anual por força de legislação superveniente, como se verá no transcorrer deste voto.



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

É de se realçar, por sua importância, que a Lei nº 7.713/1988 promoveu profunda e significativa alteração em nosso ordenamento jurídico/tributário, posto que, aboliu o lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Física, pelo regime de declaração (art. 147 do CTN) e instituiu, em toda sua plenitude, o lançamento por homologação (art. 150 do CTN) que está vigendo até o presente.

Ante as dificuldades geradas com a disciplina legal instituída pela Lei nº 7.713/1988 principalmente no que pertine a sua executoriedade, foi promulgada pelo Presidente do Congresso Nacional a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (oriunda da Medida Provisória nº284), que, sem afastar a tributação mensal dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, introduziu novas medidas visando, sobretudo, dar aos contribuintes do Imposto de Renda – Pessoas Físicas – melhores condições de bem cumprirem com suas obrigações tributárias.

Desta Lei, extraímos os seguintes dispositivos legais:

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas **será devido** à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.** (grifei/destaquei).

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores pagos no mês.

Art. 5º Salvo disposição em contrário, **o imposto retido na fonte** (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), **será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.** (grifei/destaquei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, **na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.** (grifei/destaquei).

Parágrafo único. A Declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 11 – **O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º)** será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II – **será deduzido o valor original**, excluída a correção monetária **do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base**, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10). (grifei/destaquei).

.....”

A interpretação das disposições legais retro-transcritas nos leva, indubitavelmente, a concluir que:

- ficou mantida a tributação mensal do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, sendo o imposto devido a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos;
- o Imposto de Renda na Fonte é tido como redutor do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual;
- a lei, impropriamente, em seu art. 9º faz referencia a apresentação anual da Declaração de Rendimentos, contudo a Administração Fiscal em atos normativos aprovou o modelo de Declaração de Ajuste Anual, a fim de apurar eventuais diferenças de imposto a pagar ou a restituir;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

- ficou mantido o regime de lançamento por homologação no que se refere a constituição do crédito tributário decorrente do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Por oportuno, é de se registrar, que a Portaria MEFP nº 205, de 23 de abril de 1990, ao dispor sobre a prorrogação do prazo para entrega da declaração de rendimentos do Exercício de 1990, Ano-Base de 1989, prescreve em seu item 1:

“1. Prorrogar, até o dia 31 de maio de 1990, o prazo para entrega da declaração de informações e **da declaração de ajuste anual** relativas ao imposto de renda das pessoas físicas, correspondente ao exercício financeiro de 1990.” (grifei/destaquei).

Verifica-se, portanto, que entre a edição da Lei nº 7.713/1988 e a sanção da Lei nº 8.134/1990, a Administração Fiscal adotou, pela primeira vez, a expressão “Declaração de Ajuste Anual” a fim de apurar diferenças de imposto a pagar e/ou valores a restituir.

Vencida esta etapa, eis que surge a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, instituindo novas modificações na legislação do imposto de renda, na qual destacamos os artigos inerentes a matéria sob exame:

“Art. 4º A renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 5º A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela:

.....

Parágrafo único. **O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.**



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

.....

Art. 7º Sem prejuízo dos pagamentos obrigatórios estabelecidos na legislação, fica facultado ao contribuinte efetuar, no curso do ano, complementação do imposto que for devido sobre os rendimentos recebidos. (grifei/destaquei).

Art. 8º O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do apurado na forma do inciso I do art. 15 desta lei. (grifei/destaquei).

.....

Art. 12 As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído. (grifei/destaquei).

.....

§ 2º A declaração de ajuste anual, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital. (grifei/destaquei).

Art. 15. O saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído na declaração de ajuste anual (art. 12) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será calculado o imposto progressivo de acordo com a tabela (art.16);

II – será deduzido o imposto pago ou retido na fonte, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo. (grifei/destaquei).

Art. 17. O saldo do imposto (art.15, III) poderá ser pago em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte:

.....”

A legislação acima referenciada estabeleceu mais um avanço e um aprimoramento na tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, a começar por não mais se referir a Declaração de Rendimentos, como impropriamente citada



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

nas legislações pretéritas, adotando, definitivamente, a Declaração de Ajuste Anual a fim de apurar saldo de imposto a pagar ou valores a restituir.

No mais, mantêm a mesma linha doutrinária incorporada nas legislações que a antecederam, quais sejam:

- a tributação mensal do imposto de renda devido pelas pessoas físicas incidentes sobre rendimentos e demais rendimentos não sujeitos a tributação exclusiva;
- a exigência do imposto de renda na fonte como parcela a ser deduzida ou reduzida do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual;
- não faz qualquer referência a lançamento por declaração reafirmando que na Declaração de Ajuste Anual será apurado saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído, nos levando uma vez mais a interpretar que o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas está sujeito ao regime de lançamento por homologação (art. 147 do CTN).

Ante a evolução história da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e respeitando o posicionamento de ilustres Membros deste Conselho, entendo ser irretorquível que o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas, para fins da constituição do crédito tributário devido, passou a ser efetuado mensalmente estando abrangido no universo contido no art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, por homologação.

Assim, não há que se falar em lançamento com base na declaração do sujeito passivo, na forma preceituada no art. 147 do CTN e, portanto, o imposto de renda exigido mensalmente na fonte, não mais se alberga em nosso



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

Processo nº. : 10980.009876/00-52
Acórdão nº. : 102-45.612

ordenamento jurídico/tributário vigente, como sendo antecipação do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, posto que, se trata do imposto efetivamente devido pelo contribuinte.

O saldo do imposto a pagar compreende o complemento do imposto devido e exigido durante o ano-calendário sobre os rendimentos percebidos pelo beneficiário dos mesmos. O pagamento do saldo do imposto independe de qualquer notificação de lançamento, pois, como já exposto, o imposto é devido mensalmente e está submetido ao regime de lançamento por homologação.

Entendo, portanto, que os rendimentos do trabalho assalariado e outros, inclusive o acréscimo patrimonial a descoberto, auferidos pela Pessoa Física, estão sujeitos à tributação mensal e o lançamento far-se-á com base no regime de homologação na forma do disposto no Art. 150 do Código Tributário Nacional. Na constituição do crédito tributário há que se observar o disposto no art. 144 do CTN, o qual disciplina que o lançamento reportar-se-á à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Registro, por oportuno, que entregue a Declaração de Ajuste Anual, materializa-se e consolida-se, em sua plenitude, a tributação mensal dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e, a partir deste evento, a Administração Fiscal tem o direito de exigir e o contribuinte a obrigação de informar a composição mensal de seus rendimentos brutos, deduções e abatimentos e a renda líquida a fim de propiciar o cálculo do imposto de renda devido mensalmente durante o ano-calendário.

Entregue a declaração de ajuste anual das pessoas físicas, materializa-se e consolida-se a tributação mensal dos rendimentos auferidos mensalmente. Não há fato gerador da obrigação tributária, com base na declaração de ajuste anual.



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

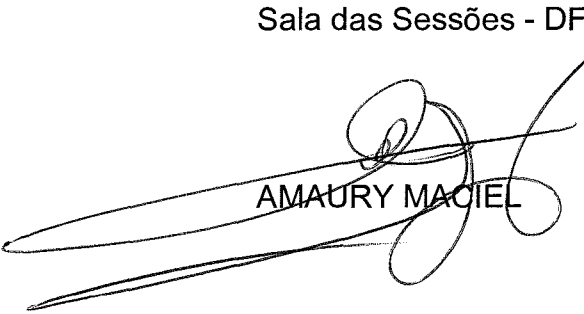
Processo nº. : 10980.009876/00-52

Acórdão nº. : 102-45.612

Tendo em vista o acima proposto e relatado, entendo ter ocorrido o período decadencial com relação aos fatos apurados no ano-calendário de 1992 questionado pela Recorrente e, de ofício, em nome da moralidade administrativa insculpida no Art. 37 de nossa Carta Magna e Art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, permito incluir, também, o período de janeiro a maio de 1993.

“EX POSITIS”, e ante o tudo relatado e que dos autos consta, voto no sentido de DAR PROVIMENTO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA LEVANTADA PELO RECORRENTE, a fim de declarar improcedente o crédito tributário constituído com base no acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário de 1992 e, de ofício, no período de janeiro a maio de março de 1993.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2002.


AMAURY MACIEL