



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Recurso nº. : 124.611
Matéria : IRPF – Ex(s): 1995 a 1997
Recorrente : SZYJA HERSZKOWICZ (ESPÓLIO)
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 21 DE AGOSTO DE 2001
Acórdão nº : 106-12.124

IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO – Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º, letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713/88.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SZYJA HERSZKOWICZ (ESPÓLIO).

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora), Luiz Antonio de Paula e Iacy Nogueira Martins Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno.

IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Recurso nº : 124.611
Recorrente : SZYJA HERSZKOWICZ

RELATÓRIO

SZYJA HERSZKOWICZ (ESPÓLIO) representado por sua inventariante, já qualificada nos autos, apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo.

Nos termos do Auto de Infração de fls. 258/261, do contribuinte exige-se um crédito tributário no valor equivalente a R\$ 2.492.539,44 a título de Imposto de Renda, multa de 10% (RIR/94 art. 999, I , "c") e acréscimos legais, pertinente à tributação de ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos, devidamente discriminados às fls. 242/257.

Seu representante legal, tempestivamente, apresentou impugnação de fls. 270/275, instruída pelos documentos anexados às fls. 276/310.

A autoridade julgadora "a quo" manteve a exigência impugnada em decisão de fls. 314/319, sob os fundamentos resumidos a seguir:

- a questão central discutida pelo impugnante reside no custo de aquisição atribuído pela fiscalização às participações societárias por ele alienadas;
- de acordo com o Termo de Verificação de fls.242/246, o contribuinte era possuidor de quotas da empresa viação Auto Ônibus Santa Cecília Ltda., avaliadas na Declaração de Ajuste de 1992, por 184.236,09 UFIR (valor de mercado);
- em 01/10/93, a sociedade mencionada teve seu capital social elevado para Cr\$ 113.044.700,00 mediante incorporação do saldo parcial da Reserva de Correção do Capital;

SJK 4/2

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

- em 31/10/94, quatro fatos foram consignados no instrumento particular de alteração do contrato social (fls.174/183);

1) - ajuste do capital para o novo padrão monetário, de acordo com as normas legais;

2) - cessão e transferência de 4% das quotas para o contribuinte, pelo valor de R\$ 1.643,64;

3) - elevação do capital social para R\$ 6.700.000,00, mediante incorporação dos saldos dos seguintes recursos:

- a) reserva de correção monetária do Capital;
- b) reserva de resultado da correção monetária complementar do I.P.C;
- c) reserva de reavaliação do ativo;
- d) fundo de reserva para aumento de capital.

4) - realização de cisão parcial da sociedade em duas empresas Santa Cecília Viação Urbana Ltda. e Viação Auto Ônibus Santa Cecília Ltda;

- em 1º /12/94, nos termos do instrumento particular de alteração de contrato social de fls. 184/189, os sócios da empresa Santa Cecília Viação Urbana Ltda., cederam e transferiram a totalidade das quotas sociais em favor de novos sócios pelo preço de R\$ 5.428.000,00 pagável em prestações mensais, com vencimentos de 1º/12/94 a 1º/06/97;

- em 12/12/94, a Viação Auto Ônibus Santa Cecília Ltda., através de nova alteração de contrato (fls.192/194) mudou sua denominação social para "Transportadora Mouse Ltda.", sendo que, na mesma oportunidade, o ora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19

Acórdão nº. : 106-12.124

impugnante passou a ser detentor de mais 0,81% das quotas dessa sociedade, transferidas pelo valor de R\$ 10.303,00;

- em 22/12/94 (fls.195/200), os sócios, remanescentes da empresa acima, retiraram-se da sociedade transferindo a totalidade das quotas pelo valor de R\$ 1.272.000,00 quitado no ato;

- na apuração do ganho de capital o custo de aquisição considerado para as quotas alienadas foi o resultante da conversão para Reais do custo em UFIR constante da declaração do ajuste do exercício de 1992 (184.236,09 UFIR), adicionado do custo das quotas adquiridas em 10/94 (2.605,64 UFIR), perfazendo o total de 186.841,73, equivalente a R\$ 126.651,86, no dia 31/12/94;

- o custo atribuído às quotas obtidas em consequência dos aumentos de capital por incorporação de reservas ser zero, tudo de acordo com a norma contida no art. 810 do RIR/94;

- os custos efetivamente arcados pelo impugnante ou legalmente admitidos como tal foram os considerados pela autuante, o seja, o custo constante da declaração de ajuste e os efetivamente desembolsados na aquisição realizada por transferência de quotas;

- as quotas adquiridas em decorrência de incorporação de reservas não implicaram em qualquer ônus ao fiscalizado;

- o valor preexistente, fiscalmente reconhecido, das participações societárias possuídas pelo impugnante, é o reconhecido pela fiscalização, sendo a diferença entre este e o valor de alienação, a mais valia tributável;

- o fato das alienações das participações societárias terem sido realizadas pelo valor nominal destas, não exclui o ganho de capital apurado, posto que o mesmo se refere à diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição;

- improcedente, também, a alegação da não incidência de imposto de renda sobre operações de alienação de participações societárias efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da mesmas (D.L. 1510/76, art. 4º, d), porque a Lei nº 7.713/88, por meio de seu artigo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

58, revogou expressamente o citado dispositivo legal, estando as alienações em questão indiscutivelmente sujeitas às disposições da legislação aplicada, conforme disposto no art. 105 do C.T.N.

Cientificada (AR de fls. 63), dentro do prazo legal, seu representante legal protocolou o recurso de fls. 322/332, acompanhado de cópia da sentença concedendo liminar em mandado de segurança, garantindo-lhe o encaminhamento do recurso sem o depósito administrativo.

Argumenta, em síntese:

- SCYZA HERSZKOWISCZ, no momento da alienação das quotas de capital, tinha direito à fruição da hipótese de não incidência de imposto porque sua quotas foram vendidas depois de cinco anos da data de aquisição;

- Entendeu a autoridade julgadora que a isenção pleiteada na impugnação fora revogada pelo art. 58 da Lei nº 7.713/88;

- Esse entendimento, além de ferir direito líquido e certo constitucionalmente assegurado ao contribuinte (C.F art. 5º, XXXVI), confronta com o entendimento esposado pela 4ª. Câmara deste Conselho em decisão, proferida na sessão de 19/08/98, formalizada pelo Acórdão nº 104-16545.

Após transcrever os argumentos registrados pelo Conselheiro Relator do Acórdão indicado e o despacho do Procurador da Fazenda Nacional, continua argumentando, em resumo, que:

- As ações de sua propriedade, por ignorância no preenchimento da declaração de bens pertinente ao exercício de 1992, foram incorretamente valorizadas;

- O custo declarado foi de 184.236,09 UFIRs, quando deveria ter sido registrado como custo o equivalente a 487.367,18 UFIRs, valor este facilmente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

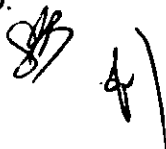
Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

apurável pela consideração do patrimônio líquido da empresa no dia 31/12/91 (Cr\$ 306.560.732) e a participação acionária de SZYJA HERSZKOWISCZ no percentual de 94,92% do capital social;

- O entendimento da decisão monocrática no sentido de que "o aumento de capital realizado por incorporação de reservas constitui procedimento contábil que não envolve aplicação de recursos do sócio beneficiário", não resiste ao fato de que a parcela de R\$ 1.767.369,50 deve ser incluída no custo de aquisição de do aumento do capital ali dado como realizado, uma vez que esse valor já se encontrava na contabilidade a crédito SZYJA HERSZKOWISCZ e foi diretamente para o capital (Instrumento particular de Alteração de Contrato Social datado de 31/10/94, fls.174/183);

- Ainda, que por operação escritural, houve inequívoca "aplicação de recursos do sócio beneficiário", ao aportar dinheiro para o noticiado aumento, portanto, também neste particular a apuração do crédito tributário se encontra distorcida.

É o Relatório.

Handwritten signature and initials, likely of the reporting officer, consisting of stylized letters and a vertical line.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

VOTO VENCIDO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido por força de liminar concedida pelo MM Juiz Federal da 17ª. Vara da Seção Judiciária do Estado de São Paulo, que determinou seu prosseguimento sem o depósito administrativo fixado pela Medida Provisória nº 1.621/97 e suas edições posteriores.

I - Quanto à hipótese de isenção do ganho de capital.

A isenção, aqui analisada, foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.510, de 27/12/76, e tinha por objeto, especificamente, excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o período de cinco anos desde a aquisição ou subscrição das participações.

O artigo 4º desse diploma legal, sobre o assunto em discussão, assim dispunha:

*Art. 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(...)*

d - nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Esta norma foi expressamente revogada pelo artigo 58, da Lei nº 7.713, publicada no D.O.U. de 23/12/88, com vigência a partir de 01/01/89.

Invocando o artigo 178 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, que assim preleciona:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Temos que a regra é a revogabilidade da isenção a qualquer tempo, ressalvadas aquelas concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições.

Na análise da mencionada ressalva, de imediato constata-se a sua inaplicabilidade à espécie de isenção aqui examinada, pois esta foi concedida de forma genérica e esteve em vigência por prazo indeterminado até ser revogada pela Lei nº 7.713/88.

O artigo 178 do CTN, *in fine*, nos chama a atenção a norma registrada no artigo 104, inciso III do mesmo código, que assim disciplina:

Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.(destaquei)

Na hipótese em exame, o princípio da anterioridade da lei foi respeitado uma vez que a Lei nº 7.713/88 foi publicada em 23/12/88, e entrou em vigor em janeiro do ano seguinte.

Em sua defesa o recorrente transcreve os argumentos registrados no voto formalizado pelo Acórdão nº 104-16545, onde o Conselheiro Relator defende a tese de direito adquirido (fls.326/332).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Ainda que se admitisse a tese mencionada , no caso em pauta, ela seria inaplicável porque protegeria as participações societárias, comprovadamente, adquiridas no período entre a concessão da isenção (27/12/76) a revogação da mesma (23/12/88), fato esse que a defesa deixou de comprovar.

Esclareço ainda, que a hipótese de "direito adquirido" agride à disposição legal expressa contida no art. 144 do C.T.N , que preleciona:

Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ora, se no momento da alienação da participação societária o ganho de capital apurado era tributável, cancelar o lançamento que foi feito nos exatos termos da lei vigente à época do fato gerador, é uma afronta ao princípio constitucional da legalidade.

Esclareço ainda, que existe nos autos mais um óbice para a análise do direito de isenção do ganho de capital, cuja tributação se discute, o fato de que a defesa em momento algum provou ou demonstrou que o ganho de capital decorreu, somente, da alienação daquelas quotas de capital adquiridas em 1973.

II – Quanto ao direito de retificar o valor consignado na declaração de bens do exercício de 1992.

Para uma melhor análise dessa argumentação, preliminarmente, transcrevo as normas legais aplicáveis a espécie.

Lei 8.383, publicada em 31/12/91, disciplinou em seu artigo 96 que:

Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992."

§ 1º - a diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante das declarações de exercícios anteriores será considerado isento. (grifei)

O valor de mercado, acima mencionado, deve ser entendido como o **valor médio de mercado**, conforme manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN nº 696, de 25/06/92, publicado no Diário Oficial da União em 02/07/92, a seguir transcrito:

59. O artigo 96, §6º, "b", da Lei nº 8.383/91, define valor de mercado, o qual interpretando-se sistematicamente, estende-se para qualquer bem, não se dispondo, em nenhum momento, sobre o valor do patrimônio ao máximo preço real do mercado, mas, sim, de valor médio de mercado. (grifei)

A Portaria MEFP nº 327 de 22/04/92, facultou ao contribuinte a possibilidade de retificar o valor tido como de mercado **até 15/08/92**.

Para avaliação de participação societária, não cotada em bolsa de valores, a SRF disciplinou por meio do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 08, de 23/04/92 os seguintes critérios:

"1. No caso de participações societárias não cotadas em bolsas de valores, o contribuinte deverá informar na coluna em nº de UFIR", constante da declaração de Rendimentos da Pessoa Física, ano-base de 1991, exercício 1992, o maior dos seguintes valores:

a) o valor de aquisição, atualizado monetariamente até 31/12/91. Para converter esse valor em número de UFIR o contribuinte deverá:

a.1. dividir o valor de aquisição, em moeda da época, pelo índice constante do Demonstrativo da Apuração dos ganhos de Capital – Tabela 2 (AD/RF nº 76/91), correspondente ao mês de aquisição; e,

a.2. multiplicar o resultado da divisão acima pelo fator 0,5926;

b) o valor de mercado em 31/12/91, que será avaliado pelo contribuinte através da utilização, entre outros, de parâmetros como: valor patrimonial, valor apurado através da equivalência patrimonial nas hipóteses previstas na legislação de participação societária, ou avaliação por três peritos ou empresas especializada. " (grifei)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Disso se conclui que a escolha do critério de avaliação ficou a cargo do recorrente. Isso e considerando que ninguém pode alegar desconhecimento de lei em vigor (art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil), até prova em contrário, o valor que o recorrente registrou em sua declaração de bens é considerado como de mercado e atribuído de acordo com o critério "a" ou "b", anteriormente descrito.

A regra fixada no art. 96 da Lei nº 8.383/91, como toda norma legal é imperativa, portanto, o contribuinte estava obrigado a proceder a avaliação. Opção tinha, apenas, quanto a escolha do critério a ser adotado.

Como a diferença entre o custo constante na declaração de bens dos exercícios anteriores e aquele atribuído como de valor de mercado foi considerada isenta de imposto (ar. 96, § 1º, Lei nº 8.383) e reconhecendo que poderia haver erro na avaliação o Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento, no uso de suas atribuições legais, pela Portaria MEFP nº 327/92 (D.O .U. de 23/04/92), art. 3º, parágrafo único, facultou ao contribuinte o direito de retificar o valor de mercado, como já dito, até 15/08/92, sendo esse prazo peremptório.

Ainda que esse prazo não existisse, em respeito ao princípio de segurança jurídica, há que se reconhecer que o direito de pedir a retificação da declaração de bens relativa ao exercício de 1992, foi atingido pelo instituto da decadência.

A regra geral aplicável, tanto para a Fazenda Pública exercer o direito de lançar , quanto para o contribuinte pleitear a restituição (art. 165 C.T.N), é de cinco anos. Mesmo sem disposição legal expressa, em obediência ao indicado

83 4

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

princípio, o exercício do direito do contribuinte pedir a retificação da declaração está sujeito a limite temporal de cinco anos.

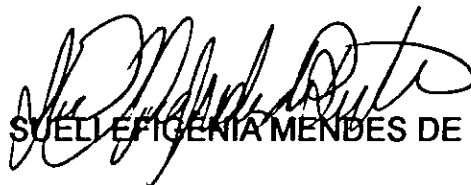
III – Quanto à inclusão do custo de R\$ 1.767.369,50, o argumento é confuso e vazio, porque o pedido da defesa tem como sustentação, apenas e tão somente, a justificativa de que o indicado valor está consignado no Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social (fls. 174/183), sem demonstrar ou provar por documentação hábil e idônea:

- a) que teve origem em “reserva de lucro”;
- b) que tenha sido tributado na forma do art. 35 da Lei 7.713, de 1988 ou, então, apurado a partir de 1º de janeiro de 1993 (art. 16, § 3º da Lei nº 7.713/88 e art. 75 da lei nº 8.383/91)
- c) que foi desconsiderado pela autoridade lançadora.

Na ausência de prova dos pressupostos acima também não há como se admitir o valor R\$ 1.767.369,50, como custo de aquisição.

Explicado isso, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 21 de agosto de 2001.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

4 |

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator Designado

Discordo da ilustre Relatora quanto a considerar tributável o ganho de capital decorrente da alienação de quotas de participação societária do Contribuinte, relativamente ao período-base de 1994.

O Contribuinte tinha direito à fruição da hipótese de não incidência em face da circunstância de que, no momento da alienação comprovadamente as quotas eram de sua propriedade há mais de 5 (cinco) anos da data da aquisição na vigência do DL 1.510/76, daí porque reconheço a isenção prevista em seu art. 4º, alínea *d*, não obstante já estivesse revogado, na data da alienação, pelo art. 58 da Lei nº 7.713/88.

Nesse sentido, existem os seguintes precedentes desta e da Quarta Câmara:

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 art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido. (Acórdãos 106-9.343, de 18.09.97, e 9.494, de 11.11.97, Relator Cons. GENÉSIO DESCHAMPS)

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, § 3º, não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, art. 4º, letra *d*, sob pena de afronta ao Direito Adquirido. (Acórdãos 104-16.543, 16.544 e 16.545, todos de 19.08.98, Relator Cons. REMIS ALMEIDA ESTOL)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Em igual sentido vem decidindo a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, posto que a matéria merece o tratamento sobre direito adquirido, nos termos dos Acórdãos nos. CSRF/01-02.964, CSRF/01-02.973 e CSRF/01-02.974, cuja ementa transcrevo:

"IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º , ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI No. 1510/76 – DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECEENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI No. 7.713/88) – Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º , "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

A presente situação controvertida guarda idêntica similitude quanto aos fundamentos do Voto Vencedor no Recurso no. 13.824, exarado no Acórdão no. 106-11.429, de 15 de agosto de 2000, do ilustre Conselheiro, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA MORAES, que peço vênha para transcrever parcialmente:

"Note-se que, para efeitos práticos de solução da presente lide, as correntes doutrinárias, que se digladiam em torno da natureza jurídica do instituto da isenção, carecem de importância para o aplicador da lei. É indiferente seja considerada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

a isenção como impeditiva do surgimento do fato gerador da obrigação tributária ou como simples dispensa legal do pagamento de tributo devido, após ocorrido o respectivo fato gerador.

O ponto nuclear da controvérsia doutrinária remete à visão dualista ou unitária do tributo. SOUTO MAIOR BORGES, que se alinha entre os defensores da visão unitária, assim explica o raciocínio contrário:

O *iter* jurídico, a que recorre o raciocínio dos que entendem consistir a isenção na dispensa legal do pagamento do tributo devido, é o seguinte:

1º momento: A lei tributária incide concretamente sobre o fato gerador hipoteticamente nela previsto.

2º momento: Como decorrência da incidência da lei sobre o fato gerador, surge a respectiva obrigação tributária.

3º momento: A lei dispensa o pagamento do tributo, limitando-se, pois, a excluir a exigibilidade do crédito tributário; vale dizer que, por uma metamorfose jurídica, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento. (BORGES, *Isenções Tributárias*, ed.1969, p.163).

Esse entendimento é contraditado por MISABEL DERZI, ao atualizar obra clássica de ALIOMAR BALEEIRO:

A norma que concede a isenção altera o âmbito de validade da norma de tributação. A isenção não é superveniente ao nascimento da obrigação e do crédito. Se o fosse, ela se confundiria com a remissão. Ocorrendo fato isento, inexistente fato gerador. Não há tributo, não surge dever tributário, por força da isenção, portanto não se pode falar em hipótese ou fato gerador. A isenção exclui o crédito, que nunca nasceu, nem poderia (BALEEIRO, atualizado por DERZI, *Direito Tributário Brasileiro*, ed. 1999, p.919)

Tenham-se, pois, presentes os arts. 114 e 116, II, do CTN, segundo os quais *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e se considera ocorrido, tratando-se de situação*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.004033/98-19
Acórdão nº : 106-12.124

jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A *contrario sensu*, a obrigação de o sujeito ativo não constituir o crédito tributário e o correlato direito do sujeito passivo de gozar a isenção decorre de a situação jurídica definida em lei estar definitivamente constituída. Na espécie, a situação jurídica é o direito de propriedade de participação societária, pelo prazo de cinco anos, a contar da data de subscrição ou de aquisição por outro meio, conforme art. 4º, letra d, do DL 1.510/76, reproduzido no item 4.6. do voto vencido.

...

É importante ressaltar-se a natureza objetiva da isenção, a impedir constituição de crédito tributário sobre fatos e atos relacionados com a matéria tributável, diversa da isenção subjetiva, dirigida a aspectos pessoais do sujeito passivo. Nesta, não há de se cogitar que situações de fato ou de direito ali previstas possam irradiar efeitos em relação a fatos geradores ocorridos após revogação da regra isentiva, pois a sujeição passiva é uma relação jurídica definida a cada fato gerador.

Naquela, ao revés, isso pode ocorrer, visto se reportar, na identificação da matéria tributável, ao próprio fato gerador. Assim é na espécie: participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre ganho de capital."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

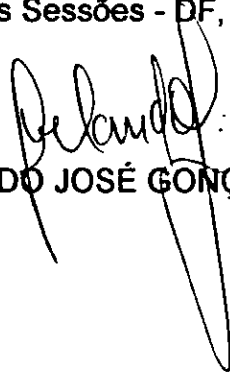
Processo nº. : 13805.004033/98-19
Acórdão nº. : 106-12.124

Por outro lado, como se pode apurar, as cotas constantes da Declaração de Ajuste do exercício de 1992 (ano-base de 1991) materializadas naquele informe ao custo admitido de 184.236,09 Ufirs, eram de propriedade do Contribuinte, uma vez adquirido o direito à alienação sob salvaguarda da não incidência prevista no art. 4º do Decreto-Lei no. 1.510/76, o que afasta, assim, o apontado "ganho de capital" sujeito a tributação conforme o lançamento de ofício.

Acolho, por sua vez, a inclusão do custo de R\$ 1.767.369,50 como custo de aquisição, uma vez consignado no Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social, que, por seu lado, também não foi invalidado pela autoridade fiscalizadora, mediante contraprova, cujo ônus se inverte em face a desconstituição de alegação comprovada como foi nestes autos, militando a favor do Contribuinte a presunção de boa fé, como salvaguarda constitucional da presunção de inocência até prova em contrário.

Tais as razões, voto por dar PROVIMENTO ao recurso para reconhecer a isenção do ganho de capital, para afastar a exigência do crédito tributário lançado nos termos ora discutidos.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2001.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

4r/