



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Recurso nº. : 128.798  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995  
Recorrente : ROBERTO LUIZ LEME KLABIN  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 20 de junho de 2002  
Acórdão nº. : 104-18.849

IRPF - CONFERÊNCIA DE AÇÕES OU QUOTAS DE CAPITAL EM SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO - APURAÇÃO DE GANHOS DE CAPITAL - O pagamento de subscrição de ações/quotas de uma empresa com ações/quotas que o sócio subscritor possui em outra empresa configura alienação de participação societária e a diferença entre o custo corrigido e o valor da alienação é rendimento tributável.

IRPF - ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL SUBSEQÜENTE À AQUISIÇÃO POR ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA - ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.532, DE 1997 - O ganho de capital não incide sobre as doações de quotas de capital feitas em adiantamento da legítima. Todavia, as alienações subseqüentes, promovidas pelo donatário, estão sujeitas ao imposto, excluído, evidentemente, da respectiva base de cálculo, o valor que as quotas de capital tinham originariamente à época da doação, corrigido monetariamente.

IRPF - CUSTO DE BENS ADQUIRIDOS POR DOAÇÃO - AÇÕES OU QUOTAS DE CAPITAL - GANHO DE CAPITAL - ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.532, DE 1997 - No caso de ações ou quotas recebidas por doação, antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, considera-se custo de aquisição o valor que as quotas de capital tinham originariamente à época da doação, corrigido monetariamente.

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Recurso negado.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
ROBERTO LUIZ LEME KLABIN.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE  
ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO  
LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e REMIS  
ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849  
Recurso nº. : 128.798  
Recorrente : ROBERTO LUIZ LEME KLABIN

RELATÓRIO

ROBERTO LUIZ LEME KLABIN, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 988.753.708-00, residente e domiciliado na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, com escritório à Rua Campos Bicudo, n.º 98, 11º andar, conj. 112, Bairro Jardim Europa, jurisdicionado a DRF/SÃO PAULO, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 90/99, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 103/134.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 16/07/99, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 66/69, com ciência, em 16/07/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 17.231.853,19 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1995, correspondente ao ano-calendário de 1994.

O lançamento foi motivado pela constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa. Infração está capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, 16 a 22, da Lei n.º 7.713; artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90; e artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei nº 8.383/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, atuante, esclarece ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 63/65, entre outros, os seguintes aspectos:

- que constatamos em função das verificações preliminares realizadas no contribuinte KL & KL Participações S/C Ltda., CNPJ nº 00.445.192/0001-40, que esta empresa foi constituída em 22 de dezembro de 1994 através do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, devidamente arquivado no 3º Registro Civil das Pessoas Jurídicas – São Paulo sob o nº 234878/94, tendo sido integralizado seu capital naquele ato, da seguinte forma: (a) – Roberto Luiz Leme Klabin, CPF nº 988.753-708-00, subscreveu 20.589.999 quotas, no valor de R\$ 20.589.999,00 mediante a conferência de 1.316.690 quotas de sua titularidade, representativas do capital social da empresa Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., CNPJ nº 52.222.913/0001-44; (b) – Maria Ângela Cibella de Carvalho Klabin, CPF nº 988.753.708-00, subscreveu 1(uma) quota de capital no valor de R\$ 1,00;

- que o fato é que o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin adquiriu estas 1.316.690 quotas de capital da empresa Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., através de doação realizada por sua mãe, Aracy Augusta Leme Klabin, CPF nº 002.131.288-53, conforme faz prova o Instrumento Particular de Doação de Quotas Sociais elaborado em 19 de dezembro de 1994;

- que a Sra. Aracy Augusta Leme Klabin adquiriu as 1.316.690 quotas da sociedade Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., em 28 de novembro de 1994, quando ingressou na referida sociedade subscrevendo as 1.316.690 quotas, no valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

de R\$ 1.360.690,00, integralizando-as mediante a conferência de bens imóveis de sua propriedade;

- que tais fatos estão devidamente informados no Instrumento Particular de Alteração Contratual da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda. quando da inclusão da nova sócia, Sra. Aracy e, concomitantemente do aumento do capital social da sociedade;

- que a doação realizada pela Sra. Aracy Augusta Leme Klabin a seu filho Sr. Roberto Luiz Leme Klabin, realizada através do instrumento anteriormente descrito, em 19/12/94, das 1.360.690 quotas da sociedade Maracajá, informada na declaração de imposto de renda pessoa física da Sra. Aracy, ocasionou o Instrumento de Alteração Contratual da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda. onde consta a saída da mesma com a transferência das quotas acima no valor de R\$ 1.316.690,00. Atente-se que não houve modificação no valor das quotas, nem no valor do capital social da empresa;

- que num interregno de três dias, ou seja, em 22 de dezembro de 1994, o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin subscreve 20.589.999 quotas do capital da empresa ora constituída "KI & KI Participações S/C Ltda.", integralizando-as mediante a conferência das mesmas 1.316.690 quotas de capital da empresa Maracajá Emp. e Part. S/C Ltda., recebidas em doação dia 19/12/94, sobrevalorizando-as para um valor de R\$ 20.589.999,00, obtendo dessa forma um ganho de capital na alienação de bens;

- que conforme o acima descrito, o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin recebeu, em 19/12/94, 1.316.690 quotas de capital da empresa Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., através de doação feita por sua mãe, Sra. Aracy Augusta Leme Klabin;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

- que tal doação implicou na alteração do contrato social da Maracajá Empreendimentos e Participações Ltda., datada de 19/12/94, onde se constata que o valor das quotas recebidas em doação é de R\$ 1.316.690,00;

- que quando da constituição da empresa KL & KL Participações S/C Ltda., em 22/12/94, o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin integralizou sua parcela de capital na mesma mediante a conferência de 1.316.690 quotas de sua titularidade representativas do capital social da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., dando-lhes o valor de R\$ 20.589.999,00;

- que, portanto, o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin, obteve um ganho de capital no montante de R\$ 19.273.309,00.

Em sua peça impugnatória de fls. 72/82, instruído pelos documentos de fls. 83/85, apresentada, tempestivamente, em 13/08/99, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que identificam-se, destarte, pela descrição supra, dois atos jurídicos distintos: o primeiro, de doação, contrato unilateral e relação jurídica bilateral, mediante o qual a genitora do impugnante transferiu-lhe quotas de capital da "Maracajá" em adiantamento da legítima, sendo este caracterizado pelas doações feitas dos pais para os filhos; e segundo, de contrato bilateral, mediante o qual o impugnante alienou as quotas da "Maracajá", adquiridas na forma supra, para a "KL & KL", em integralização das quotas de capital desta sociedade que por ele haviam sido subscritas. É dizer: pela Segunda relação o impugnante alienou as quotas da "Maracajá" recebendo em contranota as quotas emitidas pela "KL & KL";



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

- que as operações descritas, como mencionado no Auto de Infração, foram realizadas durante o período de 1994, época em que já vigorava a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que na parte útil à presente impugnação, estabelece com precisão o tratamento tributário, no âmbito do imposto de renda, a ser dispensado a elas, não só para o DONATÁRIO, que terá acrescido o seu patrimônio, como também para o DOADOR, que experimentará o empobrecimento;

- que quis assim o formulador da Lei nº 7.713/88 que o doador não sofresse nenhum efeito tributário nessas operações, condicionando, entretanto, tal inexistência de efeitos à particular e solteira hipótese de doação que tipificasse “adiantamento da legítima”, previsto, por evidente, na lei civil. É dizer: somente as doações de pais a filhos é que possuem o apanágio necessário e suficiente para que a operação se subsuma à hipótese versada; outra seria a consequência tributária, “contrário sensu” do artigo 22, no caso de doações que não as mencionadas;

- que à evidência, estando a operação versada neste Auto de Infração enquadrada na hipótese descrita, nada há que ser reclamado da doadora;

- que no que respeita ao donatário, o tratamento a ser a ele dispensado é também surpreendido de maneira desenganada em face da norma que, com clareza impar, ressaí do artigo 6º, inciso XVI, que possui a dicção seguinte: “art. 6º - Ficam isentos do Imposto sobre a Renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: ... XVI – o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;”;

- que a subsunção da situação analisada à hipótese descrita é empreitada que nenhum esforço exige, mesmo a despeito da interpretação restrita das normas isencionais reclamada pelo que está dito no artigo 111 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

- que eliminadas essas possibilidades, descortina-se, de plano, o fulcro da questão: a possibilidade de o contribuinte (donatário) atribuir ao bem recebido valor diferente daquele que lhe fora atribuído e pelo qual constava ele do patrimônio do doador. É nesse particular aspecto que descansa a dissensão. O diploma legal em comento, vai-se ver, contém dispositivo que espanca qualquer dúvida a respeito, servindo como luva para desfibramento e elucidação do tema;

- que o formulador da Lei nº 7.713/88, em prol da consistência lógica e orgânica de todas as matérias por ele tratadas, não descurou de estabelecer preciso tratamento a ser dispensado ao adquirente de bens em questões como a presente, notadamente no que respeita ao “custo de aquisição” a ser atribuído a esses bens, quer para registro, que para apuração dos resultados que pudessem vir a ser obtidos com sua alienação;

- que bem de se ver que, mesmo a despeito de poder registrar as quotas da “Maracajá” adquiridas pelo mesmo valor que possuíam para a doadora, o impugnante, atendendo norma inscrita no diploma legal que serviu de arrimo aos seus procedimentos, registrou-as pelo valor dos bens que compunham o patrimônio dessa sociedade à época;

- que a conclusão de que foi esse o tratamento dispensado às quotas da “Maracajá” pelo impugnante, e não a reavaliação na conferência delas para integralizar as quotas da KL & KL, como mencionado no Auto de Infração, exsurge de maneira incontestada. Basta, nesse sentido, breve incursão na declaração de rendimentos do impugnante relativa ao ano-base de 1994. No quadro 03 desse documento acha-se consignado na linha própria “09” a importância de 31.112.454,40 UFIRs, com o correto e adequado título jurídico sob o qual ele, impugnante, teve acrescido seu patrimônio, ou seja, irrepreensível e desenganada doação;





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

- que não se alegue, por derradeiro, que o procedimento se desgarra da “mens legis” contida no retrotranscrito artigo 16. A confirmar a eficácia e validade desse diploma legal e a sua total aplicação a casos como o examinado, basta ver que, em 1997, com o advento da Lei nº 9.532 (art. 23), foi inserido comando no sentido de gravar com o Imposto de Renda, na pessoa do doador, a diferença entre o valor de mercado dos bens transferidos por doação (ainda que em adiantamento da legítima) e aquele pelo qual constavam eles da declaração de rendimentos do doador, beneplacitando-se, uma vez mais, a validade e o alcance do sobredito artigo 16 da Lei nº 7.713/88;

- que improcedência do lançamento à parte, mesmo que consideradas plausíveis as exigências “sub examine”, o que se admite somente para argumentar, em face das relevantes razões jurídicas acima relacionadas, o fato é que a multa de 75% aplicada pelo agente possui nítido caráter confiscatório, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- que a taxa SELIC possui natureza jurídica de remuneração de capital, podendo ser utilizada única e exclusivamente no mercado financeiro, mesmo conteúdo embutida certa dose de reposição do efeito inflacionário, porém, sem individualização ou identificação, e seguramente sem existência oficial e jurídica. Portanto tal taxa diferencia-se sistematicamente dos juros moratórios, os quais poderiam ser cobrados no caso em exame, ou dos índices de correção monetária.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

- que consiste a defesa do impugnante, fundamentalmente, na assertiva de que o contribuinte (donatário) poderia atribuir como custo de aquisição do bem recebido em adiantamento da legítima valor diferente daquele que lhe fora atribuído pelo doador e por qual constava do patrimônio do doador, com base no art. 16, inciso V, da Lei nº 7.713/88;

- que é de suma importância na interpretação do caput do art. 16 observar que na expressão "o preço ou valor pago", o adjetivo pago, porquanto posposto e no singular, refere-se somente ao substantivo mais próximo, isto é, à palavra "valor". Esclareça-se, pois, que a conjunção "ou" foi aí empregada, encerrando a idéia de exclusão e não de adição;

- que o vocábulo preço, de acordo com De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico, vol. III, 12ª ed. Editora Forense, 1996, vem do latim pretium, entendendo-se o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro. Representa, segundo o mesmo autor, a soma em dinheiro, em que se determina o valor da coisa para que sirva de base à operação de que será objeto. Designa, sempre, um valor expresso em dinheiro;

- que eis que o custo de aquisição, para fins de determinação do ganho de capital, é o valor atribuído ao bem ou direito ou o valor pago na sua aquisição. Somente na ausência deste, frise-se, condição esta essencial e necessária, cabe aplicar, conforme o caso, o disposto nos incisos I a V do art. 16 acima reportado;

- que o Instrumento Particular de Doação de Quotas Sociais (fls. 51/52) e o Instrumento Particular de Alteração Contratual da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda. (fls. 53/57 e 58/60) deixam claro que foi atribuído à doação de 1.316.690 quotas de capital da referida "Maracajá" realizada pela Sra. Aracy Augusta Leme



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Klabin a Roberto Luiz Leme Klabin, em adiantamento da legítima, o valor de R\$ 1.316.690,00;

- que representa este quantitativo o valor de transação por qual foi efetuada a transferência da totalidade da participação societária da Sra. Aracy Augusta Leme Klabin na empresa "Maracajá" a Roberto Luiz Leme Klabin. Portanto, seguindo a regra contida no caput do art. 16 da Lei nº 7.713/88, este valor de R\$ 1.316.690,00 constitui o custo de aquisição para o donatário em referência, numa eventual futura alienação que ele venha a realizar;

- que é, também, o valor que o contribuinte deveria Ter informado no quadro de rendimentos isentos e não tributáveis da declaração de ajusta anual relativo ao ano-calendário de 1994, convertido em UFIR, mediante sua divisão pelo valor da UFIR vigente em dezembro/94 (mês da transferência), de 0,6618. Isto porque o inciso XV do art. 6º da Lei nº 7.713/88 determina que o valor dos bens adquiridos por doação ou herança pelas pessoas físicas fica isento do imposto de renda;

- que evidentemente, incorrendo a condição de ausência de valor, fica afastada a aplicação mormente do inciso V do art. 16 da Lei nº 7.713/88 (valor corrente na data da aquisição) pretendido pelo impugnante. Vale insistir, a lei não faculta ao contribuinte fazer opção entre um e outro;

- que, ademais, uma vez que a transferência das quotas de capital da "Maracajá" foi efetuada pelo valor constante da declaração da doadora (fls. 32), cabia ao donatário receber os bens pelo valor da transação que causou a entrada do bem no seu patrimônio, sob pena de se reconhecer que a doadora transferiu mais direitos do que possuía em seu patrimônio. Ora, se a doadora tinha, por exemplo, um bem de valor 100, só poderia tê-lo transmitido por 150, caso ele tivesse previamente reconhecido a valoração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

desse bem. Afigura-se, evidente, que o donatário não pode atribuir ou escolher o valor pelo qual receberá o bem;

- que ou o doador reconhece a valorização do bem e o transmite pelo valor de mercado, ou ele não a reconhece e o transmite pelo valor constante de sua declaração de bens. O donatário, por seu turno, obrigatoriamente, há que informá-lo na declaração pelo valor por qual foi transferido; valor este que será o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital numa futura alienação;

- que a multa de 75% foi aplicada com fundamento no art. 4º, inc. I, da Lei nº 8.218, de 29/08/1991 e art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, c/c art. 106, inc. II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, exatamente, em função do descumprimento, mesmo com atraso, da obrigação tributária principal surgida com a ocorrência do fato gerador do imposto, no caso vertente, do ganho de capital auferido na operação das quotas de capital da "Maracajá";

- que a manifesta discordância do impugnante em relação à cobrança dos juros de mora em percentual equivalente a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, relativamente à exigência em apreço, também, não procede.

A ementa da decisão da autoridade singular que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-Calendário: 1994



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

**Ementa: GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS RECEBIDOS EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA.**

Constitui ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação do bem recebido em adiantamento da legítima e o seu custo de aquisição corrigido monetariamente, representado pelo valor atribuído na doação.

**MULTA DE OFÍCIO.**

O descumprimento da obrigação tributária principal constatado em procedimento de ofício sujeita o infrator à multa de ofício prevista na legislação de regência.

**JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.**

Apenas no silêncio da lei, os juros são calculados à taxa de 1% ao mês; em caso contrário, serão pela taxa definida em lei.

**LANÇAMENTO PROCENDENTE."**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/06/00, conforme Termo constante às fls. 100/102, o recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 103/135, instruído pelos documentos de fls. 135/184, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 202 Carta de Fiança, para que o contribuinte possa interpor recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, sem efetuar o depósito judicial prévio de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos se verifica que a acusação que pesa contra o suplicante é de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, cuja infração está capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, 16 a 21, da Lei n.º 7.713; artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90; e artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.383/91.

Da mesma forma, constata-se que a peça acusatória está lastreada nos seguintes fatos:

1 - a KL & KL Participações S/C Ltda., CNPJ nº 00.445.192/0001-40, foi constituída em 22 de dezembro de 1994 através do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, devidamente arquivado no 3º Registro Civil das Pessoas Jurídicas – São Paulo sob o nº 234878/94, tendo sido integralizado seu capital naquele ato, da seguinte forma: (a) – Roberto Luiz Leme Klabin,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

CPF nº 988.753-708-00, subscreveu 20.589.999 quotas, no valor de R\$ 20.589.999,00 mediante a conferência de 1.316.690 quotas de sua titularidade, representativas do capital social da empresa Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., CNPJ nº 52.222.913/0001-44; (b) – Maria Ângela Cibella de Carvalho Klabin, CPF nº 988.753.708-00, subscreveu 1(uma) quota de capital no valor de R\$ 1,00;

2 - o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin adquiriu estas 1.316.690 quotas de capital da empresa Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., através de doação realizada por sua mãe, Aracy Augusta Leme Klabin, CPF nº 002.131.288-53, conforme faz prova o Instrumento Particular de Doação de Quotas Sociais elaborado em 19 de dezembro de 1994;

3 - a Sra. Aracy Augusta Leme Klabin adquiriu as 1.316.690 quotas da sociedade Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda., em 28 de novembro de 1994, quando ingressou na referida sociedade subscrevendo as 1.316.690 quotas, no valor de R\$ 1.360.690,00, integralizando-as mediante a conferência de bens imóveis de sua propriedade;

4 - a doação realizada pela Sra. Aracy Augusta Leme Klabin a seu filho Sr. Roberto Luiz Leme Klabin, em 19/12/94, das 1.360.690 quotas da sociedade Maracajá, informada na declaração de imposto de renda pessoa física da Sra. Aracy, ocasionou o Instrumento de Alteração Contratual da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda. onde consta a saída da mesma com a transferência das quotas acima no valor de R\$ 1.316.690,00. Atente-se que não houve modificação no valor das quotas, nem no valor do capital social da empresa;

5 - num interregno de três dias, ou seja, em 22 de dezembro de 1994, o Sr. Roberto Luiz Leme Klabin subscreve 20.589.999 quotas do capital da empresa ora



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

constituída "KI & KI Participações S/C Ltda.", integralizando-as mediante a conferência das mesmas 1.316.690 quotas de capital da empresa Maracajá Emp. e Part. S/C Ltda., recebidas em doação dia 19/12/94, sobrevalorizando-as para um valor de R\$ 20.589.999,00, obtendo dessa forma um ganho de capital na alienação de bens.

Por outro lado, a principal tese argumentativa do recorrente consiste na assertiva de que não ocorreu ganho de capital a tributar, porque o custo de aquisição era o valor corrente das quotas, na data da doação, consoante dispõe o art. 16, inciso V, da Lei nº 7.713/88, já que nenhum valor fora atribuído ao bem recebido em doação, senão aquele que constou da declaração do donatário.

Após a análise das peças acusatória, impugnatória, decisória singular e recursal chega-se a conclusão que toda a discussão reside em torno da questão do custo de aquisição das quotas de capital recebidas por doação (adiantamento da legítima), já que o suplicante, se fixa fundamentalmente, na assertiva de que o contribuinte (donatário) poderia atribuir como custo de aquisição do bem recebido em adiantamento da legítima valor diferente daquele que lhe fora atribuído pelo doador e por qual constava do patrimônio do doador, com base no art. 16, inciso V, da Lei nº 7.713/88.

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

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

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

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

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

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

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

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

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

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

Assim, é de se entender que o custo de aquisição, a princípio, de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens e que o custo é considerado igual a 0(zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos na legislação.

Ora, é evidente que o custo de aquisição das quotas de capital será o valor que, logicamente, deveria constar na última declaração de bens e direitos do doador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Como é evidente, também, que o pagamento de subscrição de ações/quotas de uma empresa com ações/quotas que o sócio subscritor possui em outra empresa configura alienação de participação societárias e a diferença entre o custo corrigido e o valor da alienação é rendimento tributável.

O ganho de capital não incide sobre as doações de quotas de capital feitas em adiantamento da legítima; todavia, as alienações subseqüentes, promovidas pelo donatário, estão sujeitas ao imposto, excluído, evidentemente, da respectiva base de cálculo o valor que as quotas de capital tinham originariamente na época da doação, corrigido monetariamente.

No caso de ações ou quotas recebidas por doação, antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, considera-se custo de aquisição o valor que as quotas de capital tinham originariamente na época da doação, corrigido monetariamente.

Não há como fugir desta interpretação, eis que o custo de aquisição, para fins de determinação do ganho de capital, é o valor atribuído ao bem ou direito ou o valor pago na sua aquisição. Somente na ausência deste, frise-se, condição esta essencial e necessária, cabe aplicar, conforme o caso, o disposto nos incisos I a V do art. 16 acima reportado.

Ora, o Instrumento Particular de Doação de Quotas Sociais (fls. 51/52) e o Instrumento Particular de Alteração Contratual da Maracajá Empreendimentos e Participações S/C Ltda. (fls. 53/57 e 58/60) deixam claro que foi atribuído à doação de 1.316.690 quotas de capital da referida "Maracajá" realizada pela Sra. Aracy Augusta Leme Klabin a Roberto Luiz Leme Klabin, em adiantamento da legítima, o valor de R\$ 1.316.690,00, que é exatamente o valor atribuído aos bens constantes dos itens 01 e 02 da declaração de bens e direitos da doadora (fls. 32 e 57).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Sem sobra de dúvidas, que este quantitativo representa o valor de transação por qual foi efetuada a transferência da totalidade da participação societária da Sra. Aracy Augusta Leme Klabin na empresa "Maracajá" a Roberto Luiz Leme Klabin. Portanto, como já disse a autoridade julgadora singular, seguindo a regra contida no caput do art. 16 da Lei nº 7.713/88, este valor de R\$ 1.316.690,00 constitui o custo de aquisição para o donatário em referência, numa eventual futura alienação que ele venha a realizar.

Da mesma forma, concordo com a autoridade julgadora singular que este é o valor que o contribuinte deveria ter informado no quadro de rendimentos isentos e não tributáveis da declaração de ajuste anual relativo ao ano-calendário de 1994, convertido em UFIR, mediante sua divisão pelo valor da UFIR vigente em dezembro/94 (mês da transferência), de 0,6618. Isto porque o inciso XV do art. 6º da Lei nº 7.713/88 determina que o valor dos bens adquiridos por doação ou herança pelas pessoas físicas fica isento do imposto de renda.

Assim, inexistente a condição de ausência de valor, fica afastada a aplicação do inciso V do art. 16 da Lei nº 7.713/88 (valor corrente na data da aquisição) pretendido pelo suplicante. A lei não faculta ao contribuinte fazer opção entre um e outro.

Afigura-se, evidente, que o donatário não pode atribuir ou escolher o valor pelo qual receberá o bem.

Entendo que a autoridade julgadora singular agiu corretamente, tendo em vista a legislação da época da aquisição das quotas. E é evidente que a forma de valoração utilizada pelo suplicante não se coaduna com a orientação administrativa, nem com as disposições legais contidas no art. 16 e seus parágrafos da Lei nº 7.713/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

O instrumento particular acostado às fls. 22, em nada ajuda o recorrente, já que não houve modificação no valor das quotas, nem no valor do capital social da empresa Maracajá, conforme se constata nos Instrumentos Particulares de Alterações Contratuais da empresa Maracajá – Empreendimentos e Participações S/C Ltda., de fls. 53/60.

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

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

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

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da “hipótese de incidência”, mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

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

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

É entendimento pacífico nesta Câmara que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Assim, Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Desta forma, na apuração do ganho de capital considera-se valor de alienação o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos, observada a apuração do ganho de capital na proporção da parcela recebida, ou seja, para fins de tributação considera-se o valor integralmente recebido, isto é, aquele do qual foi dada a sua quitação.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

“Ensina FRANCISCO FERRARA, in “Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis” - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág. 26:

“... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.”

Ensina, ainda, que “Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar.”

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra ‘HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO”, Forense, 1981, 9ª ed. Pags. 165/166, preleciona:

“Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente à providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.”

.....

“Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.”

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: apurar a omissão de ganho de capital e calcular o imposto devido.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à apuração do ganho de capital.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal a ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

“O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;
2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;
4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.”

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

“Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação. ... .

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...”.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto a exclusão dos juros moratórios, também não prospera os argumentos do recorrente, pois os juros de mora são devidos desde o momento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

vencimento da obrigação tributária até o seu respectivo pagamento, nos percentuais previstos nas normas de regência sobre o assunto.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

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

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

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

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

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

“Quanto à SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União.”

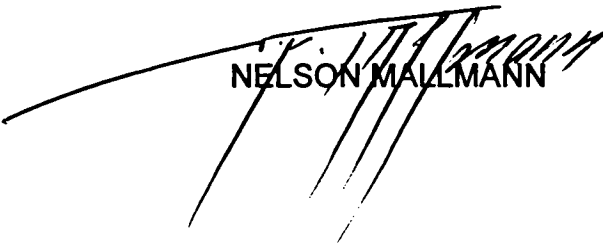


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000915/99-01  
Acórdão nº. : 104-18.849

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de junho de 2002



NELSON MALLMANN