



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.727465/2015-93
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-004.692 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrentes MARCELO MARTINS BORBA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. Na constância da sociedade conjugal, se o casal decide, por sua livre opção, tributar os rendimentos produzidos por bens comuns em nome de apenas um dos cônjuges, esta forma de tributação alcança a totalidade destes rendimentos.

CRÉDITO CONTÁBIL. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. FATO GERADOR.

A disponibilidade jurídica decorre do simples registro do crédito contábil se, no momento do registro, o beneficiário passa a juridicamente dele dispor, embora ainda não esteja, em suas mãos, os respectivos valores.

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTE DAS PARCELAS

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas, etc.), não compõem o valor de alienação. Devem ter o tratamento de “juros” e serem oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. DESPESA COM ASSESSORES FINANCEIROS, JURÍDICOS E CONTÁBEIS PARA A CONSUMAÇÃO DE OPERAÇÕES PREVISTAS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos, o alienante poderá deduzir do valor da alienação a importância paga a título de corretagem incorrida na transação desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente e seja comprovada com documentação hábil e idônea.

Não se equipara a corretagem o valor pago pelo alienante à assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação de operações previstas em contrato de compra e venda de ações.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré - determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido. Insubistência da aplicação da multa qualificada.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os débitos de qualquer natureza com a União, não liquidados nos devidos prazos, dentre os quais se inclui a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício. Quanto aos recursos voluntários, também por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso formalizado pelo contribuinte solidário e, em relação ao recurso do contribuinte principal, em dar-lhe provimento parcial para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão recorrida às fls. 1.166/1.208, por bem relatar os fatos ora questionados.

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/17, e respectivo Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/56, relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas, anos-calendário de 2010 e 2011.

Das verificações realizadas, em decorrência do procedimento fiscal, resultou a apuração do crédito tributário no valor total de R\$ 30.689.770,85 (trinta milhões, seiscentos e oitenta e nove mil, setecentos e setenta reais e oitenta e cinco centavos) na seguinte composição:

	(R\$)
1. Imposto	11.841.399,97
2. Juros de Mora (calc. até 09/2015)	4.611.838,77
3. Multa proporcional	14.236.532,11

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidades assim descritas no referido Auto de Infração:

RENDIMENTOS RECEBIDOS NÃO TRIBUTADOS OU CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

“O contribuinte omitiu ou classificou indevidamente, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração”

Enquadramento legal: Arts. 37, 38, 83 e 84 do RIR/99, Arts. 55 e 123 parágrafo 6º do RIR/99, Art. 354 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS

“Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração”

Enquadramento legal: Arts. 3º da Lei 7.713/88, Art. 21 da Lei nº 8.981/95, Arts. 117, 118, 123, 124, 125, 131, 132, 138 e 140 do RIR/99.

A multa foi aplicada no percentual de 75%, com base no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, para os fatos geradores entre 01/09/2010 e 31/12/2011, exceto para a infração (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital) cujo fato gerador ocorreu em 30.09.2011, para a qual foi aplicada no percentual de 150%, com base no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Os juros de mora foram exigidos pelo percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, com fundamento no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.

A Sra. Ana Maria dos Santos Borba, CPF 337.023.221-91, cônjuge do Sr. Marcelo Martins Borba, foi considerada responsável solidária, com base no art. 124, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN), tendo sido lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 958) e o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária (fls. 960/963).

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 56), a que se reporta a descrição dos fatos do Auto de Infração (fl.5), extrai-se o seguinte:

O trabalho de fiscalização teve como objetivo efetuar análise tributária da transação de alienação da participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A, realizada entre o fiscalizado e a empresa Brascan Residential Properties S/A, atual Brookfield Incorporações S/A (CNPJ:07.700.557/0001-84).

A fiscalização constatou que o contribuinte Marcelo Martins Borba e seu sócio o Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia, alienaram à Brascan Residential Properties S/A, CNPJ 07.700.557/0001-84, por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, 14.823.558 ações ordinárias nominativas da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A, CNPJ 09.041.491/0001-93, representativas de 100% de seu capital votante e total. A aquisição da totalidade das ações da MB Engenharia SPE037 S/A resultou na obtenção de 80% das ações representativas do capital votante e total da empresa MB Engenharia S/A, CNPJ 04.123.616/0001-00. No mesmo instrumento contratual, foi alienado o restante das ações da MB Engenharia S/A, perfazendo o total de 20% de seu capital votante e total, representadas por 400.000 ações ordinárias, de propriedade direta dos mencionados sócios. Tal operação resultou na aquisição, pela compradora, da totalidade das ações representativas do capital votante e total da MB Engenharia S/A, com exceção de 2 (duas) ações que continuaram a ser detidas pelos vendedores.

Os valores envolvidos na operação sob análise foram descritos como:

item	Ano	Valor do Principal (*)
1ª Parcela	2008	R\$ 40.000.000,00
Antecipação do preço cfe. 2º Aditivo	2010	R\$ 30.420.958,78
2ª Parcela	2011	R\$ 375.464.000,00

() Em relação à 2ª parcela, o valor do principal foi acrescido de juros e atualização monetária referentes ao período de 01/01/2011 a 30/04/2011.*

Aplicando-se aos pagamentos o percentual referente a cada aquisição tem-se que:

Item	Ano	Valor do Principal	
MB Eng. SPE 037	MB Engenharia		
1ª Parcela	2008	R\$ 32.000.000,00	R\$ 8.000.000,00
Antecipação do preço cfe. 2º Aditivo	2010	R\$ 24.336.767,02	R\$ 6.084.191,76
2ª Parcela	2011	R\$ 300.371.200,00	R\$ 75.092.800,00

E, considerando-se que os sócios eram detentores, cada um, de 50% das ações alienadas por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, tem-se, em relação ao Sr. Marcelo Martins Borba:

Item	Ano	Valor do Principal	
MB Eng. SPE 037	MB Engenharia		
1ª Parcela	2008	R\$ 16.000.000,00	R\$ 4.000.000,00
Antecipação do preço cfe 2º Aditivo	2010	R\$ 12.168.383,51	R\$ 3.042.095,88
2ª Parcela	2011	R\$ 150.185.600,00	R\$ 37.546.400,00

Acerca do custo de aquisição das ações de emissão das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A alienadas pelo Sr. Marcelo Martins Borba constatou-se que:

Empresa	Qtde ações alienadas	Custo de Aquisição
MB Engenharia SPE 037 S/A	7.411.729	R\$ 7.411.729,00
MB Engenharia S/A	200.000	R\$ 1.559.100,00

Após esclarecimento a respeito do valor de alienação e o custo de aquisição das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e da MB

Engenharia S/A alienadas pelo Sr. Marcelo Martins Borba à Brascan Residential Properties S/A por meio do Contrato de Compra e Venda e outras Avenças celebrado em 17/04/2008, a fiscalização procedeu à análise da apuração de ganho de capital feita pelo contribuinte em relação a esta operação.

Quanto à 1ª parcela, da análise da DAA/2009 do Sr. Marcelo Martins Borba, a fiscalização constatou que ele preencheu o respectivo Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital no que tange à alienação das ações da empresa MB Engenharia S/A e da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A.

Com base nesses percentuais de ganho de capital o contribuinte apurou um imposto de renda devido de R\$ 2.128.000,00 e de R\$ 542.880,00, com referência à primeira parcela paga na alienação de ações das empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A respectivamente, tendo recolhido tais quantias em 30/05/2008.

A fiscalização chegou à conclusão que nada havia a reparar na apuração do imposto de renda devido sobre o ganho de capital auferido no recebimento da primeira parcela concernente à alienação das ações das empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A, conforme disposto no Contrato de Compra e Venda e outras Avenças celebrado em 17/04/2008.

Ainda segundo a fiscalização, quanto à antecipação do preço, conforme 2º aditivo ao contrato, em cujas cláusulas ficou estabelecida a redução do valor da 2ª parcela do preço mediante compensação dos valores devidos pelos alienantes à MB Engenharia S/A., o lançamento feito na contabilidade da adquirente não deixa qualquer dúvida sobre o fato de que esta compensação ensejou redução da quantia a ser paga na 2ª parcela: foi feito, em 30/09/2010, um débito na conta de aquisição de investimento (conta do passivo) e um crédito na conta de empréstimo a partes relacionadas (conta do ativo).

O cálculo da Segunda Parcela, conforme documento intitulado Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças (fls. 667/670) firmado entre Compradora e Vendedores em 29.03.2011, trata o referido valor como “Antecipação do preço conforme segundo aditivo”, e o subtrai, juntamente com os valores pagos referente à Primeira Parcela, do valor real da alienação das ações, resultado da aplicação da fórmula prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, celebrado entre as partes em 17/04/2008.

Com relação à antecipação do preço, a fiscalização concluiu que o contribuinte não apresentou o Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital correspondente e não apurou o imposto de renda devido nessa operação (ocorrida em setembro de 2010).

Do total pago a título de antecipação da Segunda Parcela, R\$ 15.270.479,39 (quinze milhões, duzentos e setenta mil, quatrocentos e setenta e nove reais e trinta e nove centavos) correspondem à parte do sócio Marcelo Martins Borba.

Tais valores, por sua vez, foram apropriados conforme percentual de ações representativo do capital votante da empresa MB Engenharia (80%: MB Engenharia SPE 037 S/A e 20%: MB Engenharia S/A). A apuração da base de cálculo do imposto sobre o ganho de capital consta a seguir demonstrada:

Apuração da Base de Cálculo do Imposto GK (antecipação pagamento set/2010)		
	MB Engenharia SPE37 S/A	MB Engenharia S/A
Valor Mínimo Garantido	12.168.383,51	3.042.095,88
Percentual do Ganho (%GK)	88,70	90,48
Resultado da Aplicação do% GK	10.793.356,18	2.752.488,35

Quanto à 2ª parcela, analisando-se a DAA/2012 do Sr. Marcelo Martins Borba, constata-se a apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital referentes às alienações das ações da MB Engenharia S/A e da MB Engenharia SPE 037 S/A.

No que diz respeito ao valor de alienação, verifica-se que o contribuinte informou nos demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital o total de R\$ 140.075.537,00 referente à venda das ações das duas empresas. Tal quantia corresponde ao montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes, conforme pode ser verificado por meio dos comprovantes de pagamentos apresentados pela empresa adquirente das ações, acrescido do valor referente à primeira parcela, paga em abril/2008. Isso significa que:

a) Não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, as quantias recebidas em ações (R\$ 48.896.157,20) e os montantes pagos a terceiros por conta e ordem dos alienantes (no caso do contribuinte, metade dos R\$ 21.560.121,69);

b) Foram, por outro lado, incluídos como valor de alienação, nos citados demonstrativos, o montante recebido a título de juros (Em relação ao contribuinte, metade de R\$ 9.888.414,78).

A fiscalização afirma que o contribuinte deveria ter incluído como valor de alienação a parte recebida em ações e as quantias pagas a terceiros por determinação dos alienantes. Já a parcela referente aos juros deveria ter sido oferecida à tributação como rendimento tributável sujeito ao ajuste anual (conforme será visto em tópico específico adiante).

O contribuinte recebeu, como parte do preço de venda de suas ações nas empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A, 5.962.946 ações da empresa Brookfield Incorporações S/A (anteriormente denominada de Brascan Residential Properties S/A) ao preço de R\$ 8,20 por ação, perfazendo o valor total de R\$ 48.896.157,20. A possibilidade de pagamento de parte do preço em ações estava prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças assinado em 17/04/2008. Em outras palavras: a soma de R\$ 48.896.157,20 é parte do preço de venda de suas ações nas empresas MB

Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A, e, por este motivo, deveria ter sido incluída, pelo contribuinte, como valor de alienação nos Demonstrativos de Apuração de Ganhos de Capital anexos à sua DAA/2012.

Contudo, o contribuinte não agiu desta forma. No Quadro de Bens e Direitos de sua DAA/2012, o contribuinte informou ter adquirido as citadas ações em permuta, atribuindo a tais ações o valor unitário de R\$ 0,01.

Para a fiscalização está claro que as ações da Brookfield Incorporações S/A (anteriormente denominada de Brascan Residential Properties S/A) recebidas foram parte do pagamento de um contrato de compra e venda, e que, ainda que elas tivessem sido recebidas em permuta (ressaltando que não foi o caso), o valor correspondente deveria ser considerado na apuração dos ganhos de capital.

Com relação à parcela do preço paga diretamente a terceiros por determinação dos alienantes, a fiscalização transcreve a cláusula 1.2, item (iii), do Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avencas, assinado em 13/04/2011:

O Valor Final Atualizado será pago aos Vendedores da seguinte forma:

(...) (iii) por opção da Compradora, na forma do disposto na Cláusula 2.4.1 (c) do Contrato de Compra e Venda, 2/3 (dois terços) do saldo remanescente, isto é, R\$49.914.110,72 (quarenta e nove milhões, novecentos e quatorze mil, cento e dez reais e setenta e dois centavos), serão pagos em moeda corrente nacional no dia 02.05.2011, observado o disposto na Cláusula 2.1 abaixo, sendo que, deste total, R\$ 21.560.121,68 (vinte e um milhões, quinhentos e sessenta mil, cento e vinte e um reais e sessenta e oito centavos) equivalente às despesas incorridas pelos Vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda, por solicitação dos Vendedores, ficará retido para posterior pagamento, após a verificação da prestação de contas, pela Compradora diretamente aos respectivos assessores, conforme o caso, observado o disposto no item (v) da Cláusula 2.1 abaixo;

A autoridade autuante observa que referida parcela (R\$ 21.560.121,68) corresponde às despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda, e que não há previsão legal para dedução de tais despesas do valor de alienação, chegando à conclusão que 50% dos valores pagos diretamente a terceiros por determinação dos alienantes deveriam ter sido incluídos, como valor de alienação, nos Demonstrativos de Apuração de Ganhos de Capital anexos à DAA/2012 do contribuinte.

Foi efetuada a tributação dos juros recebidos na alienação das participações societárias, eis que a fiscalização constatou que o valor da Segunda Parcela, apurada conforme fórmula estabelecida contratualmente, sofreu a incidência de juros referente ao período de janeiro/2011 a abril/2011.

A empresa adquirente, Brookfield Incorporações S/A, foi intimada, conforme Termo de Intimação Fiscal lavrado em 15 de junho de 2015, a apresentar a composição dos valores pagos a título de juros e de atualização monetária inseridos em cada pagamento efetuado com referência à aquisição das ações alienadas pelo contribuinte.

Em 10 de julho de 2015, a empresa diligenciada apresentou planilha com a composição dos valores pagos a título de principal, juros, variação monetária e ágio, de maio/2008 à abril/2011 em cada pagamento efetuado.

Após análise de toda a documentação apresentada, a fiscalização constatou que a incidência de juros deu-se apenas no período de janeiro/2011 até abril/2011 sobre o valor da segunda parcela, calculados conforme cláusula contratual.

O valor apurado da 2ª parcela em 31/12/2010, R\$ 375.464.000,00, foi atualizado pelo IGP-M acrescido de juros de 8% ao ano até 30/04/2011, tendo-se chegado ao montante de R\$ 397.317.166,09.

Na tabela a seguir verifica-se a separação, efetuada pela fiscalização, entre a correção monetária da parcela (acima citada) e os juros incidentes sobre ela, no período de 31/12/2010 e 30/04/2011:

Mês/2011	Principal	IGP-M	Correção Monetária	Juros
janeiro-2011	375.464.000,00	0,69	2.609.471,05	2.432.524,83
fevereiro-2011	380.505.995,88	0,79	3.025.003,64	2.448.175,77
março-2011	385.979.175,29	1,00	3.878.704,73	2.483.390,36
abril-2011	392.341.270,38	0,62	2.451.571,89	2.524.323,82
Valor Final:	397.317.166,09	Total:	11.964.751,30	9.888.414,78

A fiscalização afirmou que não existe, no contrato principal e demais instrumentos celebrados entre as partes, identificação da ordem dos valores a serem pagos com referência ao capital e aos juros apurados, e citou o artigo 354, da Lei nº 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil):

“Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.”

A fiscalização concluiu que os juros, que totalizaram R\$ 9.888.414,78 (nove milhões, oitocentos e oitenta e oito mil, quatrocentos e quatorze reais e setenta e oito centavos) estava incluído e totalmente absorvido no primeiro pagamento (maio/2011) e que o percentual de 50% do valor em referência, ou seja, R\$ 4.944.207,39, corresponde a omissão de rendimentos recebidos a título de juros e sujeita-se à tributação na tabela progressiva.

Com relação à opção da tributação dos ganhos de capital pelo contribuinte, a fiscalização informou que conforme Certidão de Casamento apresentada em atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 01/06/2015, o contribuinte é casado em comunhão parcial de bens com a Sra. Ana Maria dos Santos Borba (CPF: 337.023.221-91) desde 28/04/1984, e que as ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A alienadas por ele à Brascan Residential Properties S/A foram adquiridas em momento posterior à união e, por consequência, são definidas como bens comuns ao casal.

No presente caso, por opção do contribuinte, a tributação referente à alienação das citadas ações foi feita por ele. Tal afirmação fundamenta-se nos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital anexados à sua DAA/2012. Nesses o Sr. Marcelo Martins Borba informou a alienação da totalidade das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A possuídas pelo casal.

Como as ações alienadas eram bens comuns ao casal, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador fica perfeitamente caracterizado, nos termos do art. 124, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Portanto, como sujeito passivo da obrigação tributária, consubstanciada no Auto de Infração, a Sra. Ana Maria dos Santos Borba foi cientificada do presente lançamento. Ressaltese, ainda, que foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 958).

Quanto à qualificação da multa, a autoridade autuante afirma que o fiscalizado informou (quadro bens e direitos da DAA/ex2012) ter adquirido em permuta, no ano-calendário 2011, 6.962.947 ações ordinárias nominativas da empresa Brookfield Incorporações S/A (CNPJ: 07.700.557/0001-84) pelo valor de R\$0,01.

O Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças, celebrado em 17.04.2008 estabeleceu que os vendedores receberiam parte do pagamento pelas ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A em ações da compradora e não existe contexto algum que suporte a identificação de permuta em toda a operação analisada.

Para a fiscalização, diante de toda a documentação analisada é de fácil conclusão a inexistência de permuta na operação de Compra e Venda de Ações.

Para a fiscalização, outro aspecto a ser analisado é o valor declarado pelo contribuinte. O valor das ações recebidas em pagamento foi objeto de inúmeras cláusulas presentes em diversos instrumentos de acordo entre as partes, e é totalmente sem fundamento a declaração de que tais ações teriam como valor R\$ 0,01.

Segundo a autoridade autuante, a introdução de informações falsas pelo contribuinte foi, portanto, intencional, no sentido de não impactar a declaração com variação patrimonial a descoberto, visto que o recebimento em ações não foi oferecido à tributação. Houve o ingresso das ações no quadro de bens e direitos do fiscalizado, sem porém haver menção de R\$ 48.896.157,20 (quarenta e oito milhões, oitocentos e noventa e seis mil, cento e cinquenta e sete reais e vinte centavos) correspondentes a tais ações. Para a fiscalização, manobras como esta provocam intensa diminuição do alcance dos parâmetros de fiscalização, bastando o aguardo de cinco anos para a validação de toda a engrenagem.

Notificado do lançamento em 15/09/2015 (fl. 968), o contribuinte apresentou, em 08/10/2015, por intermédio de procurador, a impugnação de fls. 981/1016, instruída pelos documentos de fls. 1.020/1.075, subscreta por um dos procuradores constituídos no instrumento de fls. 1.017. A Sra. Ana Maria dos Santos Borba apresentou, na mesma data e por intermédio do mesmo procurador (fl. 1.112), a impugnação de fls. 1.076/1.111. Nestas, após proceder ao relato dos fatos que culminaram no lançamento, foram apresentadas as razões de inconformidade, consubstanciadas nos tópicos a seguir transcritos, alegando em síntese que:

- Se ambos os cônjuges sempre apresentaram DAA em separado e, na DIRPF do impugnante, na ficha denominada “Informações do cônjuge” consta esta opção, o lançamento deveria ter sido feito à razão de 50% para cada um deles;

- Além disso, importa esclarecer que essa faculdade (opção) não é dirigida ao fisco, mas sim ao contribuinte que, sponte sua, pode optar pela tributação em separado, onde cada cônjuge apresenta sua própria declaração (como ocorreu in casu), ou, de outro lado, integralmente em nome de qualquer dos cônjuges, apresentando uma única declaração. Transcreve o art. 7º, §2º, do RIR/99. Cita, ainda, orientação emanada pela SRF, por meio do livro “Perguntas e Respostas”, itens 550 e 586;

- Que o cônjuge do Sr. Marcelo Martins Borba, foi arrolada como responsável solidária, com espeque no art. 124, da Lei nº 5.172/66. Contudo, no caso em exame não se aplica o instituto da solidariedade, posto que ambos os cônjuges partilham a condição de sujeito passivo da obrigação principal (na qualidade de contribuintes), nos termos do art. 121 deste diploma legal.

Cita, ainda, os arts. 6º, II, e 7º do RIR/99, o art. 4º, da IN SRF nº 15/2001, o art. 22, da IN SRF nº 84/2001, bem como o Acórdão nº 102-46829 (CARF);

- Assim sendo, caso considerado válido o lançamento, mister se faz a segregação do valor auçado a título de ganho de capital, de forma que seja imputado ao Sr. Marcelo Martins Borba apenas 50% do valor apurado, nos termos do art. 4º, II, da IN SRF nº 15/2001;

- Que conforme se verifica nos autos, no caso em espécie, a Sra. Ana Maria dos Santos Borba nem mesmo foi mencionada no MPF, tampouco intimada a justificar os supostos rendimentos omitidos. Diante disso é de se concluir que o procedimento fiscalizatório está maculado pela nulidade, já que o cônjuge do Sr. Marcelo Martins Borba que apresentou DIRPF em separado, teria necessariamente que justificar o motivo da omissão, já que ele, por expressa previsão legal, deveria ter tributado 50% dos aludidos ganhos;

- Que em situação similar à presente, onde apenas um dos cônjuges foi intimado a justificar supostas omissões de rendimentos, muito embora ambos estivessem sob ação fiscal, a 4ª Câmara do E. Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, decidiu pela anulação integral do processo, por entender que tal procedimento fragilizou a própria substância do lançamento. Transcreve a ementa do acórdão nº 104-19664;

- Que embora o enunciado acima seja casuista, na medida em que se refere a lançamento levado a efeito com base em presunção legal de omissão de receitas (art. 42, da Lei nº 9.430/1996), o princípio nele estabelecido abrange todo e qualquer tipo de lançamento cujo fato gerador decorra de bem comum;

- Que a primeira infração identificada pela fiscalização consiste no não oferecimento à tributação do valor de R\$ 15.210.479,39, que corresponde a 50% de R\$ 30.420.958,78, tratado no Segundo Aditivo Contratual como redução do valor mínimo da segunda parcela, sendo R\$ 12.168.383,51 pelas ações da MB Engenharia SPE37 S/A, e R\$ 3.042.095,88 pelas ações da MB Engenharia S/A;

- Que nesse caso o combate ao lançamento leva ao enfrentamento de dois pontos igualmente relevantes, que são: a ausência de rendimentos tributáveis e erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador. Transcreve a Cláusula 2.3 do Segundo Aditivo;

- Que no Contrato de Compra e Venda foi estabelecido (cláusulas 8.1 e 8.4) a obrigação de os vendedores indenizar os compradores por contingências que pudessem ocorrer depois da realização do negócio, o que se verificou de fato em 30.06.2010, levando a repactuação do contrato com a redução do acordado originalmente;

-
- *Que não houve aquisição de renda, mas apenas redução do valor de alienação da empresa, como previsto no Contrato de Compra e Venda;*
 - *Que não pode ser alegado que os ativos contingenciados eram representados por dívidas do sócios alienantes para com as empresas alienadas, pois dentre os devedores constavam a MB Investimentos, Estação Goiânia, Paulo Viana e outros, ou seja, não figurava, dentre os devedores, nenhum dos vendedores, o que de plano afasta a tese de abatimento do valor da segunda parcela, de dívidas a estes vinculada;*
 - *Que este tipo de provisão (contingência) de parte do valor da venda, comumente denominado na língua inglesa de “escrow account”, é utilizado nas aquisições de empresas e serve como mecanismo que traz maior segurança jurídica para as partes, pois protege, em especial, os compradores de eventuais prejuízos desconhecidos na época da compra;*
 - *Que o lançamento deve ser cancelado, haja vista que o valor de que cuida este item refere-se à redução de receita, e não à aquisição de renda;*
 - *Não obstante isto, denota-se também que houve erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, uma vez que a data de quitação (ou redução) desta importância ocorreu em 30.06.2010, e não em 30.09.2010, como considerado pela fiscalização. Transcreve a Cláusula 2.4 do Segundo Aditivo (fls. 132 a 181 dos autos);*
 - *Caso se admita que a redução do valor do contrato equipara-se a renda para fins de incidência do imposto, ainda assim o lançamento deve ser cancelado por inobservância do aspecto temporal. Cita os arts. 142 e 144 do CTN;*
 - *Que instado a decidir sobre o tema o CARF determinou o cancelamento, por vício material, de lançamento que não observou o momento exato de ocorrência do fato gerador. Transcreve a ementa do acórdão nº 1402-001.868;*
 - *No caso vertente a Administração justificou o lançamento em 30.09.2010 com base em registro contábil da compradora. Contudo, o simples lançamento contábil postergado, levado a efeito por uma das partes, não tem o condão de alterar a verdade fática, documentada em contrato;*
 - *Quanto aos encargos (juros) incidentes sobre o valor da alienação, o Contrato de Compra e Venda de ações contempla a incidência de atualização pelo IGPM, acrescida de 8%, como forma de manutenção do valor avençado quando da quitação das parcelas, ou seja, este acréscimo faz parte da correção do valor da venda. Cita o art. 21 da Lei nº 7.713/88, e a cláusula 1.1 do Instrumento Particular Para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avencas, datado de 13.04.2011 (fls 738/749 dos autos);*

- Não obstante tratar-se de correção preestabelecida em contato e não por mora do devedor, a fiscalização efetuou o lançamento desta rubrica não como ganho de capital, mas como rendimentos sujeitos à tabela progressiva, por entender que não havia previsão contratual;

- Que o lançamento reporta-se ao art. 123, §6º do RIR, mas que este parágrafo foi inserido no RIR sem embasamento legal;

- Que a instituição, modificação ou majoração de tributos não pode ser veiculada por meio de Decreto. Cita o art. 150, I, da Constituição Federal e o art. 3º do CTN;

- Do lançamento também consta a glosa de despesas assumidas pelos vendedores com prestadores de serviços contratados para efetivação da venda, no valor de R\$21.560.121,69.

Que embora tenha reconhecido que referidos gastos foram necessários para obtenção da receita, a fiscalização realizou a glosa sumariamente por entender que não poderiam ser deduzidos do valor tributável;

- Que todos os gastos necessários à percepção dos rendimentos devem ser levados em consideração para fins de determinação da base tributável. Cita os artigos 123, §5º do RIR/99, e o art. 6º, III, da Lei nº 8.134/90;

- Foi também tratado como omissão de rendimentos o valor de R\$ 48.896.157,20, referente a ações recebidas em permuta. Estes títulos, segundo consta do Acordo de Acionistas firmado em 17.04.2008, não estavam disponíveis em 15.09.2011, data assinalada pela fiscalização como a de ocorrência do fato gerador;

- Que no Primeiro Aditivo consta claramente que a venda da empresa e a restrição à liberação das ações aos vendedores deram-se de forma casada;

- Pelo Contrato de Venda das Ações, cláusula 5.1, alínea “f” (fls. 63/121), a disponibilidade destes títulos mobiliários estaria sujeita a regramento previsto em Acordo de Acionistas, o que demonstra a indisponibilidade da renda no período assinalado. Cita a cláusula 4.1 do referido Acordo (fls. 529/553);

- Que de acordo com o Contrato de Compra e Venda os compradores, ao mesmo tempo em que ofertaram em permuta ações da BRP, exigiram que as mesmas fossem gravadas em alienação fiduciária. Cita a cláusula 8.11 (fls. 63/121) e o Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia (fls. 454/469);

- Em outras palavras, 100% das ações encontravam-se indisponíveis para os vendedores, pois mesmo na hipótese de liberação de 20% a partir de 2011 (prevista no Acordo de Acionistas), havia a obrigatoriedade de manter no mínimo 40% alienada fiduciariamente;

- Nos termos do art. 43, do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e as ações recebidas em permuta não poderiam ser livremente comercializadas;

- Na operação de permuta apenas o valor da torna, quando houver, deve ser submetido à tributação. Na permuta a disponibilidade da renda e o acréscimo patrimonial são diferidos para momento futuro e incerto, que somente se perfaz com a efetiva venda e respectivo recebimento. Transcreve trechos de decisões do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, e da ementa do Acórdão 102-47844 do CARF;

- No caso vertente, a disponibilidade da renda somente ocorreu no ano de 2014, ocasião em que o Sr. Marcelo Martins Borba recebeu o produto da venda das ações e, como era de esperar, promoveu o pagamento do imposto, ao que comprovam os documentos em anexo. Desse modo, tendo em vista que o Sr. Marcelo Martins Borba já havia, antes da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, na pior das hipóteses a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago em homenagem ao que dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 2/96;

- No tocante ao valor da operação, importante notar que a fiscalização adotou dois critérios incompatíveis ente si, pois, ao mesmo tempo em que considerou recebidas as ações e ocorrido o fato gerador em setembro de 2011, a cotação utilizada foi a do ano-calendário de 2008, data da celebração do Contrato de Compra e Venda. Portanto, se o lançamento não for cancelado deve ser reduzido. Junta extrato da Bolsa de Valores Mobiliários com valoração para o dia 15.09.2011;

- A qualificação da multa encontra previsão na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, quando for devidamente comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo no sentido de reduzir ou suprimir tributos, nos termos dos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64;

- Além das conseqüências na esfera civil tributária, há o reflexo na esfera penal, razão pela qual a qualificação não pode decorrer de aferição indireta ou mera presunção;

- No caso vertente o impugnante procedeu conforme a lei, e, ainda, de acordo com a orientação emanada da Receita Federal, conforme consultas colacionadas. Cita o art. 100, do CTN;

- Ainda que houvesse tributo sobre a operação, o que se admite apenas para fomentar o debate, a definição do momento exato do surgimento da obrigação tributária, nos termos abordados na impugnação, comporta alto grau de indagação, o que, por si só, afasta a natureza de ato doloso;

- Como é sabido, a Receita Federal do Brasil, após a lavratura do auto de infração, exige, além do principal, dos juros sobre este e da multa de ofício, a atualização monetária dessa mesma multa com base na taxa SELIC. Tal cobrança não deve

prevalecer eis que não existe previsão legal. Cita o art. 61 e seu §3º, da Lei nº 9.430/96;

- A incidência dos juros moratórios se dá apenas com relação ao principal, e não à multa, vez que o caput do art. 61, quando se refere a “débito”, reporta-se somente ao valor dos tributos e das contribuições. Transcreve as ementas dos Acórdãos nº 103-23.566 e nº 101-96523, ambos do CARF.

2 – A decisão da DRJ julgou procedente em parte a Impugnação do contribuinte, conforme decisão ementada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011 NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. Na constância da sociedade conjugal, se o casal decide, por sua livre opção, tributar os rendimentos produzidos por bens comuns em nome de apenas um dos cônjuges, esta forma de tributação alcança a totalidade destes rendimentos.

CRÉDITO CONTÁBIL. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. FATO GERADOR.

A disponibilidade jurídica decorre do simples registro do crédito contábil se, no momento do registro, o beneficiário passa a juridicamente dele dispor, embora ainda não esteja, em suas mãos, os respectivos valores.

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTE DAS PARCELAS

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas, etc.), não compõem o valor de alienação. Devem ter o tratamento de “juros” e serem oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. DESPESA COM ASSESSORES FINANCEIROS, JURÍDICOS E CONTÁBEIS PARA A CONSUMAÇÃO DE OPERAÇÕES PREVISTAS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos, o alienante poderá deduzir do valor da alienação a importância paga a título de corretagem incorrida na transação desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente e seja comprovada com documentação hábil e idônea.

Não se equipara a corretagem o valor pago pelo alienante à assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação de operações previstas em contrato de compra e venda de ações.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

Na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

APRECIÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

MULTA QUALIFICADA - É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado que o procedimento adotado pelo contribuinte se enquadra nos pressupostos estabelecidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os débitos de qualquer natureza com a União, não liquidados nos devidos prazos, dentre os quais se inclui a multa de ofício.

3 – Seguiu-se recurso voluntário do contribuinte e sujeito passivo solidário às fls. 1.270/1.318 e fls. 1.220/1.267, respectivamente e recurso de ofício em vista da desoneração de parte do crédito tributário em valor acima do patamar legal. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 - Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço e inicio a análise e julgamento pelo recurso de ofício.

5 – Antes, necessário apenas o apontamento de que esse lançamento também foi efetuado em relação ao outro sócio da MB Engenharia S.A. o contribuinte ANTONIO FERNANDO DE OLIVEIRA MAIA sobre os mesmos fatos ora em discussão e que fora julgado em 05/02/2018 no Ac. 2401-005.249 pela C. 1ª TO 4ªCAM 2ª SEC Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira no PAF nº 10120.727464/2015-49, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO EM NOME DE UM DOS CÔNJUGES.

Correto o lançamento de ofício, decorrente da omissão de ganho de capital na alienação de bens comuns do casal, realizado em nome de um dos cônjuges, quando o contribuinte autuado tenha feito a opção, antes do início do procedimento fiscal, em apurar e tributar o total do ganho de capital da operação em seu nome.

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTE DAS PARCELAS

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), não compõem o valor de alienação. Devem ter o tratamento de “juros” e serem oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para

pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. DESPESA COM ASSESSORES FINANCEIROS, JURÍDICOS E CONTÁBEIS PARA A CONSUMAÇÃO DE OPERAÇÕES PREVISTAS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos, o alienante poderá deduzir do valor da alienação a importância paga a título de corretagem incorrida na transação desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente e seja comprovada com documentação hábil e idônea, não se equiparando à aludida verba o valor pago pelo alienante à assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação de operações previstas em contrato de compra e venda de ações.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

De conformidade com a legislação de regência, na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido. Insustentabilidade da aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE

Os juros de mora à taxa SELIC só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com os artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

6 – Em vista do seu julgamento já proferido não é possível a análise por aquele Colegiado dessa mesma matéria em virtude dos termos do estabelecido no art. 6º, § 1º, I e §2º do RICARF:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

7 - No caso acima indicado, apenas a título de curiosidade, a outra turma julgadora entendeu por manter a autuação e negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão da multa qualificada e a inaplicabilidade da taxa de juros à multa de ofício. Portanto, por mais que pudesse se entender que haja conexão entre os casos por vinculação, em vista do julgamento já ocorrido no PAF nº 10120.727464/2015-49 entendendo que a competência para processar e julgar o presente caso cabe a esse relator vinculado à essa C. Turma, de acordo com os termos acima do RICARF.

Do Recurso de Ofício

8 – O Recurso de Ofício foi conhecido em decorrência da decisão de piso ter exonerado o valor do crédito tributário no valor indicado abaixo:

e) alterar o valor tributável referente à infração (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais) constatada em setembro de 2011, conforme tabela abaixo:

	Valor apurado pela fiscalização	Valor apurado no julgamento
Valor das ações recebidas (R\$)	48.896.161,30	38.699.526,03
Custo de aquisição (R\$)	1.291.875,70	1.291.875,70
Valor tributável (R\$)	47.604.285,60	37.407.650,33

f) manter o percentual da multa de ofício de 150%, referente à infração (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais) constatada em setembro de 2011;

g) interpor recurso de ofício ao CARF, pelo valor exonerado de R\$ 3.823.738,23, assim constituído:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)			
EX. 2012	EXIGIDO	EXONERADO	MANTIDO
AC 2011			
IRPF	7.140.642,84	1.529.495,29	5.611.147,55
Multa de Ofício 150%	10.710.964,26	2.294.242,94	8.416.721,32
TOTAL	17.851.607,10	3.823.738,23	14.027.868,87

9 – Naquilo que nos interessa em relação à análise do Recurso de Ofício transcrevo os trechos do voto da DRJ:

"Em sua peça impugnatória, o contribuinte alega que estas ações não estavam disponíveis em 15.09.2011, data assinalada pela fiscalização como a de ocorrência do fato gerador.

O impugnante argumenta que pelo Contrato de Venda das Ações, a disponibilidade destes títulos mobiliários estaria sujeita a regramento previsto em Acordo de Acionistas, o que demonstra a indisponibilidade da renda no período assinalado. Alega também, que no Primeiro Aditivo consta claramente que a venda da empresa e a restrição à liberação das ações aos vendedores deram-se de forma casada.

Informa ainda o impugnante que de acordo com o Contrato de Compra e Venda os compradores, ao mesmo tempo em que ofertaram em permuta ações da BRP, exigiram que as mesmas fossem gravadas em alienação fiduciária. Em outras palavras, 100% das ações encontravam indisponíveis para os vendedores, pois mesmo na hipótese de liberação de 20% a partir de 2011, havia a obrigatoriedade de manter no mínimo 40% alienada fiduciariamente nos termos do Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia.

O contribuinte acrescentou que como as ações recebidas em permuta não poderiam ser livremente comercializadas, não havia disponibilidade econômica ou jurídica, o que somente ocorreu no ano de 2014, ocasião em que o impugnante recebeu o produto da venda e promoveu o pagamento do imposto. Desse modo, tendo em vista que o impugnante já havia, antes da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, na pior das hipóteses a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago.

Para o impugnante a fiscalização também errou ao adotar para o valor das ações a cotação utilizada do ano-calendário de

2008, ao tempo em que considerou o fato gerador como ocorrido em setembro de 2011.

Em função das argumentações acima expostas serão tecidas adiante, as seguintes considerações.

Em primeiro lugar deixe-se claro que não se trata de operação de permuta como quer fazer crer o impugnante. Já foi demonstrado neste voto, que o recebimento pelos vendedores por meio de ações conferidas pelo comprador compôs parte do preço da operação de compra e venda.

Embora o caso que ora se examina não se trate de permuta, vale a pena trazer a lume as lições de Silvio Rodrigues sobre o tema, no seu livro Direito Civil, Ed. Saraiva, 22ª edição:

Sua índole é a mesma da compra e venda e difere desse contrato apenas porque nele a prestação de uma das partes consiste em dinheiro, o que não se dá na troca, em que as prestações dos permutantes são em espécie. Essa identidade de natureza decorre do fato de o contrato de compra e venda ser espécie do contrato de troca.

E mesmo que se tratasse de permuta, o que, repita-se, não é o caso, estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem alienação a qualquer título, inclusive permuta (art. 3º, I, IN SRF 84/2001).

O fato de parte do pagamento ser em ações não desfigura o contrato de compra e venda, mormente quando a parte recebida em dinheiro representa o maior valor. Neste sentido as lições de Pontes de Miranda em sua obra Tratado de Direito Privado – Parte Especial, Ed. Bookseller, 1ª edição:

O comprador presta o preço. Sem preço, não há compra-e-venda, posto que possa haver preço sem que o contrato seja de compra e venda.

Quando se promete, em negócio bilateral, em que há contraprestação em dinheiro, fundo de empresa ou estabelecimento, ou outro patrimônio, há compra-e-venda.

(...)

Se a contraprestação é parte em dinheiro e parte um outro bem vendível, tem-se de indagar qual à parte de maior valor, para que se saiba se o caso é de compra-e-venda, ou é de troca. Se não há meio para se dizer qual o que vale mais, o contrato é contrato misto de compra-e-venda e de troca.

(...)

Nas espécies em que há contraprestação em dinheiro e noutro bem, é de relevância saber-se qual o valor que prevalece, porque a resolução por inadimplemento não

pode ser por falta do que é secundário. A interpretação do negócio jurídico é que há de dar a resposta exata.

Basta lembrar que no caso que ora se examina, mesmo que considerado apenas a 2ª parcela do pagamento, ou seja, desconsiderado o adiantamento pago em 2008, foram depositados para o contribuinte em dinheiro, somente no mês de maio e junho de 2011, R\$138.937.560,20 (cento e trinta e oito milhões, novecentos e trinta e sete mil, quinhentos e sessenta reais e vinte centavos) valor este muito superior ao recebimento em ações.

Em resumo, trata-se indubitavelmente de contrato de compra e venda, não havendo o que se falar em permuta.

Outra alegação do fiscalizado diz respeito ao fato de que as ações recebidas pelos vendedores não estavam completamente disponíveis em 2011 em função:

a) do regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação destas ações estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011;

b) da alienação fiduciária de 40% das ações.

Com relação a alienação fiduciária são tecidas as seguintes considerações.

Por ser pertinente, são transcritos os dispositivos abaixo, contidos na Lei 10.406/2002 (Código Civil):

Da Propriedade Fiduciária

Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1º Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

Como leciona Silvio Venosa no seu livro Direito Civil, vol. 5., 3ª ed., Atlas:

Na alienação fiduciária ocorre tradição ficta da coisa. A transcrição do contrato no Registro de Títulos e Documentos é essencial para prevalecer com relação a terceiros.

Não consta do Instrumento de Alienação Fiduciária firmado em 15.09.2011, juntado aos autos (fls. 454/469), o registro público.

Até mesmo o reconhecimento das firmas somente foi realizado em 13.11.2012, mais de um ano após a ocorrência do fato gerador. Registre-se que a alienação fiduciária é utilizada nos

negócios onde aquele que visa adquirir um bem móvel, busca recursos de terceiros para esta aquisição, transferindo para o credor o domínio deste bem. Neste sentido, os ensinamentos de Silvio Rodrigues, no seu livro Direito Civil, 27ª ed., Saraiva:

“A alienação fiduciária em garantia é o negócio jurídico mediante o qual o adquirente de um bem transfere o domínio do mesmo ao credor que emprestou o dinheiro para pagá-lo o preço, continuando entretanto o alienante a possuí-lo pelo constituto possessório, resolvendo-se o domínio do credor quando for pago de seu crédito”.

Portanto, ainda que existisse a transcrição do contrato no Registro de Títulos e Documentos, valendo, destarte, perante terceiros, deve ser observado que o negócio jurídico de transferência da propriedade pressupõe a capacidade de disposição, ou seja, que o alienante possa livremente dispor da coisa. Neste diapasão, mais uma vez a lição de Silvio Venosa no seu livro Direito Civil, vol. 5., Atlas:

O fiduciante, ou seja, o tomador do crédito que irá usufruir do bem como futuro proprietário ao extinguir a obrigação, há de ser proprietário do bem, a fim de aliená-lo em garantia.

Tendo em vista o acima exposto, pode-se dizer que ainda que se admita como válido o contrato de alienação fiduciária, o contribuinte, para alienar fiduciariamente, deveria estar revestido da condição de proprietário, ocorrendo, desta forma, a disponibilidade jurídica do bem, ou seja, no caso concreto não se pode admitir a indisponibilidade, para efeito de apuração de ganho de capital, com relação a 40% das ações recebidas pelos vendedores e que, segundo o impugnante, foram objeto de alienação fiduciária.

Já com relação ao regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação das ações (recebidas em decorrência do Contrato de Compra e Venda) estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011, também não assiste razão ao recorrente quanto à indisponibilidade. Senão vejamos.

O Contrato de Compra e Venda de Ações estabeleceu (cláusula 2.4.1 – fl.73 dos autos) que a segunda parcela do preço pela aquisição das ações dos vendedores seria pago em 30.04.2011, inclusive, por meio de ações de emissão da BRP (Brascan Residential Properties), a serem emitidas conforme disposto na cláusula 2.4 e seguintes do respectivo contrato.

O Acordo de Acionistas (fls. 529/553), firmado em 17.04.2008, ou seja, na mesma data do Contrato de Compra e Venda de Ações, previa em sua cláusula 4.1.1 a limitação da venda das ações dos vendedores em 20% ao ano a partir de 2011, somente para operações realizadas na BOVESPA:

4.1.1. Observada a alienação fiduciária em garantia, prevista no Contrato de Compra e Venda, a alienação de Ações de propriedade dos Acionistas MB em operações realizadas na BOVESPA deverá observar o disposto na Cláusula 4.1.2 e estará limitada ao montante anual de 20% (vinte por cento) do total de Ações de propriedade do Acionista MB alienante na data de pagamento da Segunda Parcela, a qual está prevista para 30.04.2011. A limitação anual de 20% (vinte por cento) será sucessiva e cumulativa, a contar a partir de 30.04.2011, de modo que poderão ser alienados, do total de Ações de propriedade do Acionista MB alienante na data de pagamento da Segunda Parcela, (i) até 20%, no período entre 30.04.2011 e 31.03.2012; (ii) até 40%, no período entre 30.04.2012 e 31.03.2013; (iii) até 60%, no período entre 30.04.2013 e 31.03.2014; (iv) até 80%, no período entre 30.04.2014 e 31.03.2015; e (v) até 100%, a partir de 30.04.2015.

Ou seja, a restrição para alienação não era absoluta. Tanto é verdade que a cláusula 4.7 previa a possibilidade de alienação entre os acionistas:

4.7. Não estão sujeitas às obrigações estabelecidas nesta Cláusula as alienações: (i) de Ações de propriedade de qualquer dos Acionistas MB para o outro Acionista MB ou em favor de sociedade ou fundo de investimento - que não poderá ser estruturado em local que não seja possível a comprovação de seu controlador final - de propriedade integral de Marcelo e/ou Fernando; e (ii) de 1 (uma) Ação para as pessoas que forem eleitas pelos Acionistas MB para o cargo de membro do Conselho de Administração, observado que tais pessoas deverão comprometer-se a devolver ao Acionista MB a Ação por elas recebida caso deixem de ocupar, por qualquer motivo, o cargo de Conselheiro de Administração.

Dito de outra forma, havia disponibilidade de renda, apta a ensejar a tributação a título de ganho de capital, em relação ao total de 5.962.947 ações recebidas pelo Sr. Marcelo Martins Borba.

Já com relação ao valor destas ações, assiste razão ao impugnante quando afirma que o critério utilizado pela fiscalização não está correto, conforme adiante será descrito.

A data considerada como de ocorrência do fato gerador foi 15.09.2011, mas a autoridade lançadora adotou (fl. 35) o valor atribuído às ações constante do Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças (fls. 628/651), datado de 13.04.2011.

Conforme se verifica na cláusula 1.3 do referido Instrumento (fl. 634), o valor unitário atribuído a cada uma das ações dadas em pagamento aos vendedores como parte da segunda parcela foi de R\$ 8,20 (oito reais e vinte centavos).

Entretanto, embora o Instrumento acima citado tenha sido firmado em abril, o pagamento somente ocorreu em setembro de 2011.

Nos termos da IN SRF 84/2001:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...):

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

Embora o impugnante tenha juntado (fls. 1075) o que denominou “extrato da Bolsa de Valores Mobiliários com valoração para o dia 15 de setembro de 2011”, não é possível identificar o emissor do referido documento. Neste sentido, o documento apresentado não pode ser aceito.

Ao se consultar o sítio eletrônico da BOVESPA (www.bmfbovespa.com.br), e acessar a série histórica de cotações, verifica-se que a cotação da ação (preço médio) para o dia 15.09.2011, foi de R\$ 6,49 (seis reais e quarenta e nove centavos).

Adotando-se a cotação de mercado para a ação em 15.09.2011, cujo valor era de R\$ 6,49, e multiplicando-se pela quantidade de ações recebidas (5.962.947), obtém-se o total de R\$ 38.699.526,03 ($6,49 \times 5.962.947 = R\$ 38.699.526,03$).

Portanto, altera-se o valor tributável conforme tabela abaixo:

Valor apurado pela fiscalização Valor apurado no julgamento
Valor das ações recebidas (R\$) 48.896.161,30 38.699.526,03

Custo de aquisição (R\$) 1.291.875,70 1.291.875,70

Valor tributável (R\$) 47.604.285,60 37.407.650,33

O impugnante ainda alega que já havia, antes mesmo da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, e por este motivo a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago.

Nesse tocante, é crucial esclarecer que a competência para a análise de eventuais pedidos de compensação pertence, no caso em epígrafe, às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, nos termos do inciso X, do art. 224, da Portaria MF nº 203/2012 (regimento interno da RFB), abaixo transcrito:

Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas - Derpf, às Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e às Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes “Especial A”, “Especial B” e “Especial C”, quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos

maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 512, de 02 de outubro de 2013) (...)

X - executar as atividades relacionadas à restituição, compensação, reembolso, ressarcimento, redução e reconhecimento de imunidade e isenção tributária, inclusive as relativas a outras entidades e fundos;

10 – Veja que a decisão de piso entende pela aplicação do art. 19, II da IN 84/2001 mesma norma aplicada no artigo 117 do RIR/99, para reconhecer como valor das ações a cotação na data de 15/09/2011 ao invés do valor indicado e estabelecido previamente entre as partes constante no instante da assinatura do Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças (fls. 628/651), datado de 13.04.2011.

11 – Entendo que a aplicação de tal dispositivo é equivocado e aplicado apenas quando não há um valor expresso previamente estabelecido entre as partes, o que não é o caso dos autos, pois ficou claro que no lançamento a autoridade fiscal estabeleceu o critério indicado no preço pelas próprias partes para estabelecer o valor de alienação, assim indicado no TVF às fls. 35, *verbis*:

O valor unitário atribuído a cada uma das ações de emissão da BISA foi de R\$ 8,20 (oito reais e vinte centavos), conforme Cláusula 1.3 do documento em análise.

De todo o exposto, é possível concluir que os procedimentos para pagamento, estipulados no Instrumento Particular para Definição da Forma de Pagamento da Parcela Contratual e Outras Avenças sofreram alterações devido ao exercício, pelos demais acionistas da BISA, do direito de preferência para subscrever parte das Novas Ações. Restaram, pois, prejudicados, os itens (ii) e (iv) da cláusula 1.2, que previam o pagamento de R\$ 155.800.000,00 (cento e cinquenta e cinco milhões e oitocentos reais) e R\$ 24.958.055,36 (vinte e quatro milhões, novecentos e cinquenta e sete mil, cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos), mediante a entrega de respectivamente 19.000.000 (dezenove milhões – item ii) e 3.043.542 (três milhões, quarenta e três mil, quinhentas e quarenta e duas – item iv) de ações de emissão da BISA. Foram pagos em ações apenas o equivalente a R\$ 97.792.322,60 (noventa e sete milhões, setecentos e noventa e dois mil, trezentos e vinte e dois reais e sessenta centavos), num total de 11.925.893 ações da BISA.

O valor remanescente anteriormente previsto para ser pago em ações totalizou R\$ 82.964.732,76 (oitenta e dois milhões, novecentos e sessenta e quatro mil, setecentos e trinta e dois reais e setenta e seis centavos) e foi pago em moeda corrente nacional, conforme previsto na cláusula 3.6 do Instrumento já transcrito anteriormente.

A empresa adquirente apresentou documentação comprobatória dos mencionados pagamentos, cujas imagens foram devidamente anexadas ao processo administrativo fiscal pertinente. Ressalto que parte dos pagamentos foram efetuados diretamente a terceiros para quitação de compromissos assumidos pelos vendedores.

De todo o exposto, verifica-se que foram pagos os seguintes valores pela BISA na aquisição das ações da MB Engenharia S/A e da MB Engenharia SPE 037 S/A:

Item	Valor
1ª Parcela	R\$ 40.000.000,00
Antecipação do preço cfe. 2º aditivo	R\$ 30.420.958,78
2ª Parcela	R\$ 397.317.166,09
Total	R\$ 467.738.124,87

A 2ª parcela sofreu incidência de juros e atualização monetária, entre 01/01/2011 e 30/04/2011, no montante de R\$ 21.853.166,09. Assim, o valor do principal pago nessa parcela foi de R\$ 375.464.000,00.

12 – Outrossim, o contrato na cláusula 1 diz textualmente como tema do contrato tratar-se da: "*I – Da Definição do Valor Final da Segunda Parcela e do Preço de Emissão das Ações da BISA*" e portanto tratam-se dos valores a que chegaram as partes de acordo com o item 1.3 do contrato às fls. 635 que assim estabelece:

1.3. O valor unitário a ser atribuído a cada uma das ações de emissão da BISA que serão dadas em pagamento aos Vendedores como parte da Segunda Parcela é de R\$8,20 (oito reais e vinte centavos), o qual corresponde à média do valor de cotação das ações ordinárias de emissão da BISA na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros – BM&FBOVESPA calculada nos 20 (vinte) pregões que antecederam o dia 31.12.2010, tendo em vista ser este o maior valor entre os obtidos a partir dos métodos de apuração previstos na Cláusula 2.4.2 do Contrato de Compra e Venda.

13 – Pelo exposto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso de ofício para manter o lançamento na forma como constatado pela autoridade lançadora.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

14 - Quanto ao recurso voluntário do sujeito passivo principal e do sujeito passivo por solidariedade, após detida análise dos autos e dos argumentos dos recorrentes entendendo que é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado por ambos os contribuintes, constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*. Portanto os assuntos serão julgados de acordo como foram indicados nas razões recursais.

Preliminares

Da nulidade do lançamento por falta de intimação do cônjuge meeiro para justificar os rendimentos de ganho de capital supostamente omitidos.

15 - Ambas as preliminares serão tratadas em conjunto nesse voto. E tomo como razões de decidir o voto do ilustre Conselheiro Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira no Ac. 2401-005.249 j. em 05/02/2018 pela C. 1ª TO 4ªCAM 2ª SEC no PAF nº 10120.727464/2015-49 tendo por objeto os mesmos elementos fáticos, mudando apenas em relação a cônjuge do contribuinte Sra. Ana Maria dos Santos Borba:

"Preliminarmente, aduz ser nulo o lançamento conforme se verifica nos autos a Sra. Telma Romão Maia nem mesmo foi mencionada no MPF, tampouco intimada a justificar os supostos rendimentos omitidos. Diante disso é de se concluir que o procedimento fiscalizatório está maculado pela nulidade, já que o cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia que apresentou DIRPF em separado, teria necessariamente que justificar o motivo da omissão, já que ele, por expressa previsão legal, deveria ter tributado 50% dos aludidos ganhos, mencionando jurisprudência administrativa acerca do tema.

São os seguintes os pressupostos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que tratam de nulidade.

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos do supracitado artigo 59, uma vez que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal - servidor competente para tal lavratura - perfeitamente identificado em todos esses atos, no decorrer do procedimento fiscal.

Especificamente com relação ao Auto de Infração, há de se constatar, de sua análise às fls. 2 a 56, que todos os requisitos previstos no supracitado artigo 10 do Decreto 70.235/1.972, abaixo transcrito, ao contrário do que alega o impugnante, também foram plenamente observados quando de sua lavratura:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II- o local, a data e a hora da lavratura;

III- a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o "Termo de Verificação Fiscal" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção dos lançamentos.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do

crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Pelo exposto, tem-se, portanto, que a autoridade autuante agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento."

16 - Pelo exposto afasto a preliminar arguida.

Dos rendimentos provenientes de bens comuns, decorrentes da sociedade conjugal

17 - Da mesma forma que o item anterior e já me referindo ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário tomo como razões de decidir sobre esse tema o voto vencedor nesse tópico da Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto nos autos do mesmo processo alhures indicado, *verbis*:

"Não há dúvidas que as participações societárias alienadas constituem-se em bens comuns do Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia e da Sr Telma Romão Maia, casados sob o regime de comunhão parcial.

Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo, mediante tributação definitiva em separado dos rendimentos submetidos ao ajuste anual.

Via de regra, a incidência do imposto de renda sobre o resultado positivo da alienação é feita na razão de 50% para cada cônjuge ou, por opção dos contribuintes, 100% em um dos cônjuges. Eis a redação do art. 6º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que veicula o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º):

I- cem por cento dos que lhes forem próprios;

II- cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

O auto de infração corresponde à apuração do imposto de renda devido sobre o ganho de capital oriundo da alienação das ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A à companhia Brascan Residential Properties S/A, posteriormente denominada de Brookfield Incorporações S/A.

Por meio do Contrato de Compra e Venda e Outras Avenças celebrado em 17/04/2008, efetivou-se a alienação de um total de 400.000 ações da empresa MB Engenharia S/A e 14.823.558 ações da MB Engenharia SPE 037 S/A, observada a proporção de participação no capital social de cada vendedor. Tratou-se de um negócio único e indissociável, cuja apuração do ganho de capital foi realizada à medida do recebimento das parcelas do preço ajustado entre as partes.

O Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia, na condição de vendedor, preencheu o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital no que tange à alienação das ações da empresa MB Engenharia S/A, apurando e tributando os respectivos rendimentos, na sua totalidade, exclusivamente em seu nome.

Por outro lado, o Recorrente apurou de forma incorreta o valor relativo ao ganho de capital no que diz respeito ao custo de aquisição das ações, o que rendeu ensejo ao lançamento de ofício do imposto de renda, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada.

Como se observa dos elementos dos autos, o contribuinte, Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia, fez opção em apurar e tributar integralmente em seu nome o ganho de capital produzido pela alienação das ações detidas em comunhão de bens com o seu cônjuge. A incorreção na apuração e tributação do ganho de capital da operação, conforme descrito pela fiscalização, não significa que o recorrente pretendeu a imputação de apenas 50% do valor devido em seu nome.

O lançamento de ofício nada mais é que uma revisão do procedimento efetuado pelo contribuinte, referindo-se à totalidade das participações societárias alienadas, devendo manter coerência com a própria opção realizada pelo sujeito passivo de apuração e tributação no percentual de 100%.

Cumpre realçar ainda a distinção da situação em apreço daquela em que nenhum dos cônjuges procede à apuração espontânea do ganho de capital auferido na operação de alienação. Nesse último caso, em que não há escolha pela

tributação de 100% do ganho de capital por um dos cônjuges, o lançamento quanto ao imposto incidente sobre a omissão do acréscimo patrimonial calculado pela autoridade tributária deve respeitar a razão de 50% para cada cônjuge.

À vista do exposto, correto o lançamento de ofício realizado em nome de um dos cônjuges motivado pela omissão de ganho de capital na alienação de bens em comunhão resultante da sociedade conjugal, quando o contribuinte autuado, ora recorrente, efetivou a opção, antes do início do procedimento fiscal, em apurar e tributar o total do ganho de capital da operação em seu nome.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário por entender como correta a sistemática de apuração do ganho de capital na alienação de bem comum do casal.

18 - No mesmo ensejo, aliado à decisão da turma recorrida, no qual tomo como razões de decidir, segue os fundamentos para manutenção da sujeição passiva solidária da Sra. Ana Maria dos Santos Borba, *verbis*:

Da sujeição passiva solidária

Quanto à sujeição passiva solidária da Sra. Ana Maria dos Santos Borba, casada com o Sr. Marcelo Martins Borba sob o regime de comunhão parcial de bens, com base no art. 124, I, do CTN, tem-se que as participações societárias alienadas, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 52), e não contestado pelo contribuinte, foram adquiridas na constância do casamento, constituindo-se, desse modo, num bem comum do casal, conforme arts. 1.658 e 1.660 do Código Civil abaixo reproduzidos:

Art. 1.658. No regime de comunhão parcial, comunicam-se os bens que sobrevierem ao casal, na constância do casamento, com as exceções dos artigos seguintes.

(...)

Art. 1.660. Entram na comunhão:

I - os bens adquiridos na constância do casamento por título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

II - os bens adquiridos por fato eventual, com ou sem o concurso de trabalho ou despesa anterior;

III - os bens adquiridos por doação, herança ou legado, em favor de ambos os cônjuges;

IV - as benfeitorias em bens particulares de cada cônjuge;

V - os frutos dos bens comuns, ou dos particulares de cada cônjuge, percebidos na constância do casamento, ou pendentes ao tempo de cessar a comunhão.

Quanto à solidariedade, tem-se, nos termos do art. 124, I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Sendo assim, com fundamento nos artigos acima citados, tendo em vista que nesse regime os bens adquiridos na constância do casamento por um dos cônjuges pertencem ao casal, caracterizando, na verdade, uma co-propriedade, fica caracterizado, inexoravelmente, o interesse comum de ambos na situação que constitui o fato gerador do tributo, justificando, pois, a responsabilização da Sra. Ana Maria dos Santos Borba pelos débitos devidos em função de ganho de capital auferido pela venda das participações societárias.

Portanto, diante do exposto, deve ser mantida a responsabilidade solidária da Sra. Ana Maria dos Santos Borba, com fulcro no art. 124, I, do CTN.

19 - Diante o exposto nego provimento ao recurso do sujeito passivo solidário e a preliminar de mérito aventada no recurso do sujeito passivo principal.

Do erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador relativamente à tributação da antecipação do preço, conforme 2º aditivo ao contrato e da inocorrência do fato gerador relativamente à tributação da antecipação do preço, conforme 2º aditivo ao contrato.

20 - No caso dos tópicos acima indicados entendo da mesma forma que os itens anteriores e tomo como razões de decidir os fundamentos do voto do Conselheiro Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira no Ac. 2401-005.249 pela C. 1ª TO 4ªCAM 2ª SEC no PAF nº 10120.727464/2015-49, *verbis*:

"Relativamente a este ponto, suscita o contribuinte que a primeira infração identificada pela fiscalização consiste no não oferecimento à tributação do valor de R\$ 15.210.479,39, que corresponde a 50% de R\$ 30.420.958,78, tratado no Segundo Aditivo Contratual como redução do valor mínimo da segunda parcela, sendo R\$ 12.168.383,51 pelas ações da MB Engenharia SPE37 S/A, e R\$ 3.042.095,88 pelas ações da MB Engenharia S/A.

Nesse caso o combate ao lançamento leva ao enfrentamento de dois pontos igualmente relevantes, que são: a ausência de rendimentos tributáveis e erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador. Transcreve a Cláusula 2.3 do Segundo Aditivo.

Insurge-se a contribuinte contra o entendimento fiscal, aduzindo que no Contrato de Compra e Venda foi estabelecido (cláusulas 8.1 e 8.4) a obrigação de os vendedores indenizarem os compradores por contingências que pudessem ocorrer depois da realização do negócio, o que se verificou de fato em 30.06.2010, levando a repactuação do contrato com a redução do acordado originalmente, não havendo aquisição de renda, mas apenas redução do valor de alienação da empresa (redução de receita), como previsto no Contrato de Compra e Venda.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direitos arguidas pelo recorrente, seu insurgimento, contudo, não tem o condão de prosperar, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Destarte, na esteira dos preceitos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a "renda", fato gerador do imposto objeto da autuação se caracteriza como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrentes de proventos de qualquer natureza, dentre outros, como segue:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)"

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, em seu artigo 2º, caput, assim estabelece:

"Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º)." "

Na hipótese dos autos, consoante restou muito bem delineado pelo fiscal autuante, o contribuinte fora tributado em razão da compensação, procedida em 2010, de débitos dos vendedores, nos termos dos próprios instrumentos negociais formalizados pelas partes e constantes dos autos, onde ficou devidamente consignado que do preço mínimo a ser pago pelo negócio, seriam deduzidos os créditos possuídos pela MB Engenharia em face de Marcelo, Fernando e partes a eles relacionadas.

A propósito da matéria, a autoridade julgadora de primeira instância se manifestou com bastante propriedade, motivo pelo qual peço vênia para transcrever excerto do Acórdão recorrido e adota-lo como razões de decidir, in verbis:

"[...]

Passando-se ao caso concreto, verifica-se que o impugnante, juntamente com seu sócio, era detentor de participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A.

A fiscalização constatou que o contribuinte Antônio Fernando de Oliveira Maia e seu sócio, o Sr. Marcelo Martins Borba, alienaram à Brascan Residential Properties S/A, CNPJ 07.700.557/0001-84, por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, 14.823.558 ações ordinárias nominativas da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A, CNPJ 09.041.491/0001-93, representativas de 100% de seu capital votante e total. A aquisição da totalidade das ações da MB Engenharia SPE037 S/A resultou na obtenção de 80% das ações representativas do capital votante e total da empresa MB Engenharia S/A, CNPJ 04.123.616/0001-00. No mesmo instrumento contratual, foi alienado o restante das ações da MB Engenharia S/A, perfazendo o total de 20% de seu capital votante e total, representadas por 400.000 ações ordinárias, de propriedade direta dos mencionados sócios. Tal operação resultou na aquisição, pela compradora, da totalidade das ações representativas do capital votante e total da MB Engenharia S/A, com exceção de 2 (duas) ações que continuaram a ser detidas pelos vendedores.

Em decorrência da referida alienação, cujo contrato foi celebrado em 17.04.2008, o contribuinte, que possuía 50% das ações negociadas, receberia a importância de R\$ 20.000.000,00 referentes à primeira parcela (em 2008). Estava previsto, ainda, o recebimento de mais duas parcelas, sendo que a terceira somente seria paga se houvesse redução no valor da segunda parcela, cuja previsão de recebimento era em 30.04.2011.

Mas o valor exato da segunda parcela era desconhecido no momento da contratação, já que dependia do resultado da aplicação da fórmula abaixo, cujos componentes estavam vinculados a eventos futuros (vide cláusula 2.4, às fls. 76/77).

[...]

Embora o valor da segunda parcela fosse desconhecido, a cláusula 2.6 (fl. 83) estipulava um valor mínimo, a ser pago em 30.04.2011, de R\$164.000.000,00 (R\$82.000.000,00 referentes ao contribuinte), permitindo

inclusive aos alienantes apurar, em 2008, o ganho de capital. [...]

Com a celebração, em 13.08.2010, do Segundo Aditivo ao Contrato de Compra e Venda, a fórmula para apuração da segunda parcela foi modificada, nos termos da cláusula 1.2.1 (fl. 142):

[...]

Com a cláusula 1.3, abaixo reproduzida, do Segundo Aditivo, foi acrescentado mais um abatimento, no montante de R\$ 30.420.958,78:

[...]

Só para resumir, com o Segundo Aditivo, o cálculo da 2ª parcela da venda objeto da presente análise passou a ser:

Segunda Parcela = [EBTIDA MB x 5,5] - [Dívida Líquida MB] - [Dívida Líquida Brookfield MB Econômico] - [Pagamento Postergado] - [Desembolso Inicial Atualizado] [Segundo Desembolso Atualizado] - [Terceiro Desembolso Atualizado] - R\$ 30.420.958,78 (atualizados até 30.04.2011).

Estes R\$ 30.420.958,78, como se verá adiante, correspondem à dívida dos vendedores junto à empresa MB Engenharia.

*Com o Segundo Aditivo também houve modificação no cálculo do Valor Mínimo (chamado de Preço Mínimo na cláusula 2.3, à fl.150) **prevendo-se a dedução dos créditos com partes relacionadas.***

[...]

Nos termos da cláusula 2.3.1, o valor acima (R\$ 29.872.221,51) atualizado até 30.06.2010, passou a ser de R\$ 30.420.958,78:

[...]

A cláusula 2.3 do Segundo Aditivo, como visto acima, menciona que os créditos com partes relacionadas são créditos possuídos pela empresa (MB Engenharia) em face dos vendedores, dentre os quais se encontra o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia. Nesta cláusula é citado o Anexo 10.

A fiscalização autuou o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia em função da compensação, ocorrida em 2010, de dívida possuída pelos vendedores. Neste sentido, vale a pena transcrever o contido nas fls. 43/44 dos autos:

[...]

*Em outras palavras, as cláusulas do Segundo Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças transcritas acima estabeleceram a **redução do valor da 2ª parcela do preço mediante compensação dos valores devidos pelos alienantes à MB Engenharia S/A.(grifos originais)** O lançamento feito na contabilidade da adquirente não deixa qualquer dúvida sobre o fato de que a compensação citada acima ensejou redução da quantia a ser paga na 2ª parcela: foi feito um débito na conta de aquisição de investimento (conta do passivo) e um crédito na conta de empréstimo a partes relacionadas (conta do ativo), em 30/09/2010. O cálculo da Segunda Parcela, conforme documento intitulado Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças firmado entre Compradora e Vendedores em 29.03.2011, trata o referido valor como "Antecipação do preço conforme segundo aditivo", e o subtrai, juntamente com os valores pagos referente à Primeira Parcela, do valor real da alienação das ações, resultado da aplicação da fórmula prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, celebrado entre as partes em 17/04/2008.*

A insurgência do impugnante no sentido de que houve simples redução no valor de alienação, em razão da obrigação dos vendedores de indenizar os compradores por contingências verificadas após a realização dos negócios, não merece guarida.

A fiscalização partiu do pressuposto da veracidade das cláusulas contidas no contrato de compra e venda.

E no contato celebrado consta expressamente que do preço mínimo seriam deduzidos créditos possuídos pela MB Engenharia em face de Marcelo, Fernando e partes a eles relacionadas. Não é razoável se imaginar que este trecho foi inserido por equívoco no contrato.

O impugnante também alega (fls. 1065/1066) que na cláusula 2.3 do Segundo Aditivo (celebrado em 13.08.2010) os créditos com partes relacionadas estão definidos como perdas identificadas na MB Engenharia.

Entretanto, esta informação diverge do contido no item 1 do Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças (fls. 670/673) que traz a seguinte afirmação: A Compradora informa que não apurou nenhuma perda relevante no período. Atente-se que este Instrumento é mais recente, eis que firmado entre Compradora e Vendedores, em 29.03.2011, portanto, celebrado em data posterior ao 2º Aditivo. Transcreve-se, abaixo, o citado item:

[...]

Também não merece prosperar a alegação do impugnante de que nos lançamentos da conta "Créditos com Partes Relacionadas" não existe menção ao nome dos vendedores e por este motivo está afastada a tese de abatimento do valor da 2a. parcela de dívidas a estes vinculadas. Senão vejamos.

Nos termos do pronunciamento do Ibracon podem-se definir partes relacionadas como:

"Entidades, físicas ou jurídicas, com as quais uma companhia tenha possibilidade de contratar, no sentido lato deste termo, em condições que não sejam as de comutatividade e independência que caracterizam as transações com terceiros alheios à companhia, ao seu controle gerencial ou qualquer outra área de influência."

Da conceituação acima pode-se extrair que tanto uma pessoa jurídica como pessoa física podem ser consideradas partes relacionadas.

O fato de não conter nos lançamentos os nomes dos vendedores também não desabona a tese da fiscalização. Os nomes adotados pela contabilidade, por si só, não são capazes de traduzir a real natureza dos lançamentos. O que dizer, por exemplo, de um lançamento denominado "quitação de saldo das vagas de garagem 2 e 3 - apto. 203" ?

*Portanto, quisesse o impugnante fazer valer suas alegações, bastaria ter apresentado junto com a impugnação as demonstrações contábeis referentes à conta sob comento, acompanhadas dos respectivos documentos probatórios, de modo que ficasse provado, **de forma irrefutável**, que referidas transações não beneficiaram as pessoas físicas dos sócios, ou seja, que não era dívida dos sócios ao contrário do afirmado na cláusula 2.3 do Segundo Aditivo contratual.*

Ainda, como bem lembrou a fiscalização, o cálculo da Segunda Parcela, conforme documento intitulado Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças fls. 670/673) firmado entre Compradora e Vendedores, em 29.03.2011, trata o referido valor, em seu Anexo I, como "Antecipação do preço conforme segundo aditivo", e o subtrai, juntamente com os valores pagos referente à Primeira Parcela, do valor real da alienação das ações, resultado da aplicação da fórmula prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, celebrado entre as partes em 17/04/2008.

Dos dispositivos contratuais acima transcritos, resta claro que o preço de venda das participações societárias estava sujeito a ajuste e somente poderia ser determinado, definitivamente, após o seu recebimento. Do valor mínimo estipulado para pagamento em 30.04.2011 seriam abatidos o valor atualizado correspondente à primeira parcela e o montante de R\$ 30.420.958,78.

Desse modo, a dedução dos créditos com partes relacionadas diminuiu o valor a receber da segunda parcela ocorrido em 2011, configurando-se como pagamento de parte do preço.

Diante de todo o acima exposto, entendo que em 30/09/2010, data adotada pela fiscalização como a da ocorrência do fato gerador, o impugnante possuía disponibilidade jurídica sobre o montante de R\$ 15.210.479,39 (metade dos R\$30.420.958,78 lançados na contabilidade da empresa Brookfield Incorporações S/A), que foram abatidos na 2ª parcela do preço.

Determina o artigo 116, do CTN, que, salvo disposição de lei em contrário, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador, e existentes os seus efeitos, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Em complementação, o artigo 117, dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Tais dispositivos também dispõem que, tratando-se de situação de fato, ocorre o fato gerador desde o momento

em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Ainda, disponibilidade jurídica não se confunde com disponibilidade econômica. Ao se referir à disponibilidade econômica ou jurídica, o legislador entendeu que o fato gerador pode se dar quando houver o pagamento ou simplesmente o crédito.

A disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor do qual o beneficiário passa a juridicamente dispor, embora ainda não esteja em suas mãos. Já a disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor, que se soma ao patrimônio do beneficiário. É a disponibilidade de fato, efetiva.

No caso, houve a disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo no patrimônio do contribuinte, e a referida disponibilidade somente veio a ocorrer em setembro de 2010, quando dos lançamentos contábeis de baixa da dívida dos sócios junto à empresa. Correta, portanto, a data considerada pela fiscalização como de ocorrência do fato gerador.

Quanto a considerar os R\$15.210.479,39 como valor sujeito a ganho de capital e não rendimentos sujeitos ao ajuste, deve ser visto que o pagamento da dívida dos vendedores pelo comprador está vinculado a uma operação de alienação de participação societária onde o valor de venda foi superior ao custo de aquisição, sujeita, portanto a ganho de capital. O pagamento por meio de quitação de dívida foi mais uma forma encontrada, ao lado do pagamento em espécie e do pagamento em ações, da quitação do preço, não tendo o condão de mudar a natureza jurídica dos rendimentos, que neste caso estão sujeitos a ganho de capital.

De forma diversa ocorreria, por exemplo, se as pessoas físicas dos vendedores tivessem prestado serviços a uma pessoa jurídica, e esta, ao invés de efetuar um pagamento diretamente aos prestadores do serviço, quitasse dívidas dos primeiros junto a terceiros. Neste caso, os rendimentos, configurados pelo pagamento da dívida, estariam sujeitos ao ajuste anual.

Dado o exposto, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização de considerar ocorrido ganho de capital em 2010, razão pela qual julgo improcedente a impugnação quanto a esta parte. [...]"

Extrai-se daí que a conduta da autoridade lançadora, corroborada pelo julgador de primeira instância, especialmente em relação à data da ocorrência do fato gerador admitida por ocasião do lançamento, encontram-se em compasso com a legislação de regência, não se cogitando na improcedência do feito, como pretende fazer o contribuinte.

21 - Pelo exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto também.

Dos encargos (juros) incidentes sobre o valor da alienação

22 - Na mesma linha que os itens anteriores e após análise do assunto, concordo outrossim, com os fundamentos nesse tópico da decisão da turma indicada adotando o seu decisum como razões de decidir nesse tópico:

"Consoante se positiva dos autos, a fiscalização tributou como omissão de rendimentos recebidos a título de juros o valor de R\$ 4.944.207,39. A autoridade fiscal, após explicação dos fatos (fls. 52/54) chegou à conclusão de que os juros incidentes sobre o valor da Segunda Parcela (que totalizou R\$ 9.888.414,78 para os dois vendedores), constava incluído e totalmente absorvido no primeiro pagamento (da 2ª parcela) ocorrido em maio de 2011. Quanto à Segunda Parcela vale a pena repetir o contido no Termo de Verificação Fiscal (fl. 47):

[...]

Quanto ao valor de alienação, verifica-se que o contribuinte informou em seus demonstrativos o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas. Tal quantia é basicamente o montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes, conforme pode ser verificado por meio dos comprovantes de pagamentos apresentados pela empresa adquirente das ações. Isso significa que:

- Não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, as quantias recebidas em ações (R\$ 48.896.157,20) e os montantes pagos a terceiros por conta e ordem dos alienantes (no caso do contribuinte, metade dos R\$ 21.560.121,69);

- Foram, por outro lado, incluídos como valor de alienação, nos citados demonstrativos, o montante recebido a título de juros (Em relação ao contribuinte, metade de R\$ 9.888.414,78). [...]

No entendimento da fiscalização, o contribuinte deveria ter incluído como valor de alienação a parte recebida em ações e as quantias pagas a terceiros por determinação dos alienantes. Já a parcela referente aos juros deveria ter sido oferecida à tributação como rendimento tributável sujeito ao ajuste anual.

Em sua defesa inaugural, relativamente aos encargos (juros) incidentes sobre o valor da alienação, o contribuinte suscita que o Contrato de Compra e Venda de Ações contempla a incidência de atualização pelo IGPM, acrescida de 8%, como forma de manutenção do valor avençado quando da quitação das parcelas, ou seja, este acréscimo faz parte da correção do valor da venda, tratando-se de correção preestabelecida em contrato e não por mora do devedor.

A fazer prevalecer seu entendimento, alega, ainda, que o lançamento reportase ao art. 123, §6º do RIR, o qual teria sido inserido no RIR/99 sem embasamento legal, tendo em vista que a instituição, modificação ou majoração de tributos não pode ser veiculada por meio de Decreto, argumentos que, igualmente, não merecem guarida, senão vejamos.

Destarte, no que tange à análise de ilegalidades e/ou inconstitucionalidades de leis, como é de conhecimento daqueles que lidam com o processo administrativo fiscal, não cabe a esta instância de julgamento se pronunciar sobre a matéria. Em verdade, às autoridades julgadoras, simplesmente incumbe verificar se houve uma correta aplicação da lei ao fato gerador, isto é, se efetivamente ocorreu a perfeita subsunção do fato à norma jurídica.

É o que se verifica na hipótese dos autos, onde, no tocante à apuração do ganho de capital, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, ao tratar dos "Ganhos de Capital na Alienação de Bens ou Direitos", assim dispõe:

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21). § 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de

capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida. (...).

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, ao regulamentar a matéria, com mais especificidade tratando da apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, estabelece o seguinte:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Em relação ao "Valor de Alienação", o Decreto nº 3.000, de 1999, prescreve o que segue:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I- o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II- o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso." (grifos acrescidos)

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao normatizar o dispositivo legal citado e transcrito, no art. 19, § 3º, esclarece que "os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para

pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual".

Na esteira dos preceitos legais acima transcritos, notadamente o § 6º, do artigo 123, do Decreto nº 3.000, de 1999, e dos esclarecimentos inscritos no § 3º, do artigo 19, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, conclui-se que qualquer importância paga a título de reajuste das parcelas, inclusive a título de juros, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada por meio do Recolhimento Mensal Obrigatório (se recebida de pessoa física) ou na Fonte (se recebida de pessoa jurídica), e na Declaração de Ajuste Anual. Frise-se que, mesmo na hipótese de não haver sido efetuada a retenção do imposto de renda na fonte, deverá o contribuinte apresentar a apuração definitiva do imposto de renda na Declaração de Ajuste Anual, conforme orienta o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25/09/2002), o que não fora observado pelo recorrente, razão da autuação neste item, impondo seja mantido o lançamento na forma constituída.

23 - Diante o exposto nego provimento ao recurso nesse tópico.

Da glosa de despesas necessárias à realização do negócio

24 - Indico mais uma vez como razões de decidir nesse tópico afastando as razões recursais o quanto estabelecido na decisão do AC nº 2401-005.249:

"Ainda relativamente ao recebimento da 2ª parcela, o fiscal autuante constatou que o contribuinte informou nos demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas e que tal quantia corresponde ao montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes. Isso significa que não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, os montantes pagos a terceiros por conta e ordem dos alienantes (no caso do contribuinte, metade dos R\$ 21.560.121,69), referentes a despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações.

Irresignada com o entendimento da fiscalização, o contribuinte pretende seja afastada aludida imputação fiscal, sob o argumento de que todos os gastos necessários à percepção dos rendimentos devem ser levados em consideração para fins de determinação da base tributável.

Mais uma vez, o inconformismo do contribuinte não tem o condão de macular a exigência fiscal, a qual deve ser mantida em sua plenitude, senão vejamos.

Destarte, os preceitos contidos no § 5º do artigo 123, do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, contempla/possibilita exclusivamente a dedução da importância paga a título de corretagem do valor da alienação do bem ou direito, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente, como segue:

Seção III Valor de Alienação

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único): [...]

§ 5º O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente. [...]

No mesmo sentido, os artigos 17, I, "c" e 19, § 4º da IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, dispõe o seguinte:

"Valores computáveis como custo

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

[...] c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;

[...]

Valor de Alienação

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...] § 4º O valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação e, quando se tratar de venda a prazo, com diferimento da tributação, a dedução far-se-á sobre o valor da parcela do preço recebida no mês do pagamento da referida corretagem. [...]

Constata-se dos dispositivos legais retromencionados que o legislador foi por demais enfático ao autorizar tão somente os valores pagos a título de corretagem, pela intermediação do negócio, da base de cálculo na apuração do ganho de capital.

Ao admitir a exclusão da base de cálculo do ganho de capital as pretensas despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações, teríamos que interpretar o § 5º do artigo 123, do RIR/1999, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária.

Com efeito, nos termos do § 5º do artigo 123, do RIR/1999, não compõe a base de cálculo do ganho de capital os valores pagos a título de corretagem, uma vez observadas as condicionantes inscritas na legislação de regência, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras importâncias, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do "benefício" em comento, ou mesmo afastar os requisitos legais para tanto.

Não bastasse isso, mister registrar que o fato de aludidas deduções estarem ou não inseridas nos contratos particulares firmados entre as partes, não tem o condão de produzir qualquer efeito perante ao Fisco, por vincular tão somente os contratantes e não terceiros, como a autoridade fazendária, especialmente estando ausente qualquer dispositivo legal que abarque o procedimento adotado pelo recorrente.

Nesse sentido, tendo o contribuinte deduzindo indevidamente do cálculo do imposto devido em razão do ganho de capital auferido na alienação sob análise, os valores das despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações, sem qualquer fundamento legal, impondo a manutenção do feito."

Lançamento tendo por base o valor das ações recebidas em permuta

25 - Novamente com a devida venia tomo como razões de decidir o quanto estabelecido no Ac. 2401-005.249 mantendo a decisão *a quo*:

"Ainda com relação ao recebimento da 2ª parcela, a fiscalização constatou que o contribuinte informou nos demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas e que tal quantia corresponde ao montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes. Entretanto, não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, as quantias recebidas em ações, que, segundo cálculos efetuados pela autoridade lançadora, somou R\$ 48.896.157,20.

O contribuinte recebeu um total de 5.962.946 de ações, conforme demonstra o documento de fl. 761.

Em sua peça recursal, o contribuinte alega que estas ações não estavam disponíveis em 15.09.2011, data assinalada pela fiscalização como a de ocorrência do fato gerador.

O contribuinte argumenta que pelo Contrato de Venda das Ações, a disponibilidade destes títulos mobiliários estaria sujeita a regramento previsto em Acordo de Acionistas, o que demonstra a indisponibilidade da renda no período assinalado. Alega também, que no Primeiro Aditivo consta claramente que a venda da empresa e a restrição à liberação das ações aos vendedores deram-se de forma casada.

Informa ainda o recorrente que de acordo com o Contrato de Compra e Venda os compradores, ao mesmo tempo em que ofertaram em permuta ações da BRP, exigiram que as mesmas fossem gravadas em alienação fiduciária. Em outras palavras, 100% das ações encontravam indisponíveis para os vendedores, pois mesmo na hipótese de liberação de 20% a partir de 2011, havia a obrigatoriedade de manter no mínimo 40% alienada fiduciariamente nos termos do Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia.

O contribuinte acrescentou que como as ações recebidas em permuta não poderiam ser livremente comercializadas, não havia disponibilidade econômica ou jurídica, o que somente ocorreu no ano de 2014, ocasião em que o impugnante recebeu o produto da venda e promoveu a declaração do imposto. Desse modo, tendo em vista que o impugnante já havia, antes da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, na pior das hipóteses a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago.

Em função das argumentações acima expostas serão tecidas adiante, as seguintes considerações.

*Em primeiro lugar deixe-se claro que não se trata de operação de permuta como quer fazer crer o impugnante. Já foi demonstrado neste voto, que o recebimento pelos vendedores por meio de ações conferidas pelo comprador **compôs parte do preço da operação de compra e venda.***

*Embora o caso que ora se examina **não se trate de permuta**, vale a pena trazer a lume as lições de Silvio Rodrigues sobre o tema, no seu livro *Direito Civil*, Ed. Saraiva, 22ª edição:*

Sua índole é a mesma da compra e venda e difere desse contrato apenas porque nele a prestação de uma das partes consiste em dinheiro, o que não se dá na troca, em que as prestações dos permutantes são em espécie. Essa identidade de natureza decorre do fato de o contrato de compra e venda ser espécie do contrato de troca.

E mesmo que se tratasse de permuta, o que, repita-se, não é o caso, estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações

que importem alienação a qualquer título, inclusive permuta (art. 3º, I, IN SRF 84/2001).

O fato de parte do pagamento ser em ações não desfigura o contrato de compra e venda, mormente quando a parte recebida em dinheiro representa o maior valor. Neste sentido as lições de Pontes de Miranda em sua obra Tratado de Direito Privado - Parte Especial, Ed. Bookseller, 1ª edição:

O comprador presta o preço. Sem preço, não há compra-e-venda, posto que possa haver preço sem que o contrato seja de compra-e-venda.

Quando se promete, em negócio bilateral, em que há contraprestação em dinheiro, fundo de empresa ou estabelecimento, ou outro patrimônio, há compra-e-venda.

(...)

Se a contraprestação é parte em dinheiro e parte um outro bem vendível, tem-se de indagar qual à parte de maior valor, para que se saiba se o caso é de compra-e-venda, ou é de troca. Se não há meio para se dizer qual o que vale mais, o contrato é contrato misto de compra-e-venda e de troca.

(...)

Nas espécies em que há contraprestação em dinheiro e noutro bem, é de relevância saber-se qual o valor que prevalece, porque a resolução por inadimplemento não pode ser por falta do que é secundário. A interpretação do negócio jurídico é que há de dar a resposta exata.

Basta lembrar que no caso que ora se examina, mesmo que considerado apenas a 2ª parcela do pagamento, ou seja, desconsiderado o adiantamento pago em 2008, foram depositados para o contribuinte em dinheiro, somente no mês de maio e junho de 2011, R\$138.937.560,20 (cento e trinta e oito milhões, novecentos e trinta e sete mil, quinhentos e sessenta reais e vinte centavos) valor este muito superior ao recebimento em ações.

Em resumo, trata-se indubitavelmente de contrato de compra e venda, não havendo o que se falar em permuta.

Outra alegação do fiscalizado diz respeito ao fato de que as ações recebidas pelos vendedores não estavam completamente disponíveis em 2011 em função:

do regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação destas ações estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011;

da alienação fiduciária de 40% das ações.

Com relação à alienação fiduciária são tecidas as seguintes considerações:

Por ser pertinente, são transcritos os dispositivos abaixo, contidos na Lei 10.406/2002 (Código Civil):

Da Propriedade Fiduciária

Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1º Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

Como leciona Silvio Venosa no seu livro Direito Civil, vol. 5., 3a ed., Atlas:

Na alienação fiduciária ocorre tradição ficta da coisa. A transcrição do contrato no Registro de Títulos e Documentos é essencial para prevalecer com relação a terceiros.

Registre-se que a alienação fiduciária é utilizada nos negócios onde aquele que visa adquirir um bem móvel, busca recursos de terceiros para esta aquisição, transferindo para o credor o domínio deste bem. Neste sentido, os ensinamentos de Silvio Rodrigues, no seu livro Direito Civil, 27a ed., Saraiva:

A alienação fiduciária em garantia é o negócio jurídico mediante o qual o adquirente de um bem transfere o domínio do mesmo ao credor que emprestou o dinheiro para pagar-lhe o preço, continuando entretanto o alienante a possuí-lo pelo constituto possessório, resolvendo-se o domínio do credor quando for pago de seu crédito

Tendo em vista o acima exposto, pode-se dizer que ainda que se admita como válido o contrato de alienação fiduciária, o contribuinte, para alienar fiduciariamente, deveria estar revestido da condição de proprietário, ocorrendo, desta forma, a disponibilidade jurídica do bem, ou seja, no caso concreto não se pode admitir a indisponibilidade, para efeito de apuração de ganho de capital, com relação a 40% das ações recebidas pelos vendedores e que, segundo o impugnante, foram objeto de alienação fiduciária.

Já com relação ao regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação das ações (recebidas em decorrência do Contrato de Compra e Venda) estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011, também não assiste razão ao recorrente quanto à indisponibilidade. Senão vejamos.

O Contrato de Compra e Venda de Ações estabeleceu (cláusula 2.4.1 - fl. 77 dos autos) que a segunda parcela do preço pela aquisição das ações dos vendedores seria pago em 30.04.2011, inclusive, por meio de ações de emissão da BRP (Brascan Residential Properties), a serem emitidas conforme disposto na cláusula 2.4 e seguintes do respectivo contrato.

*O Acordo de Acionistas (fls. 532/556), firmado em 17.04.2008, ou seja, na mesma data do Contrato de Compra e Venda de Ações, previa em sua cláusula 4.1.1 a limitação da venda das ações dos vendedores em 20% ao ano a partir de 2011, **somente para operações realizadas na BOVESPA:***

4.1.1. Observada a alienação fiduciária em garantia, prevista no Contrato de Compra e Venda, a alienação de Ações de propriedade dos Acionistas MB em operações realizadas na BOVESPA deverá observar o disposto na Cláusula 4.1.2 e estará limitada ao montante anual de 20% (vinte por cento) do total das Ações de propriedade dos acionistas MB alienante na data de pagamento da Segunda Parcela, a qual esta prevista para 30.04.2011.

Ou seja, a restrição para alienação não era absoluta. Tanto é verdade que a cláusula 4.7 previa a possibilidade de alienação entre os acionistas:

4.7. Não estão sujeitas às obrigações estabelecidas nesta Cláusula as alienações: (i) de Ações de propriedade de qualquer dos Acionistas MB para outro Acionista MB ou em favor de sociedade ou fundo de investimento - que não poderá ser estruturado em local que não seja possível a comprovação do seu controlador final - de propriedade integral de Marcelo e/ou Fernando; (ii) de 1 (uma) Ação para pessoas que forem eleitas pelos Acionistas MB para o cargo de membro do Conselho de Administração, observado que tais pessoas deverão comprometer-se a devolver ao Acionista MB a Ação por elas recebidas caso deixem de ocupar, por qualquer motivo, o cargo de Conselheiro Administrativo.

Dito de outra forma, havia disponibilidade de renda, apta a ensejar a tributação a título de ganho de capital, em relação ao total de 5.962.946 ações recebidas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia.

Da multa qualificada

26 - Nesse ponto, entendo que deve ser reformada a decisão de piso, com o provimento parcial do recurso voluntário, com a exclusão da multa qualificada, tomando como base o voto vencedor nesse tópico da Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, no mesmo julgado indicado alhures:

"Quanto à insurgência da qualificação da multa, verifica-se que o Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sob resultado das apurações das quais, segundo a fiscalização, o contribuinte, de forma intencional, manteve afastadas do campo tributável. A penalidade encontra tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do "dolo, fraude ou sonegação", estabelecem o seguinte:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Conforme dispositivos legais, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme Súmula nº 14, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela Recorrente tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa.

Caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

Assim, considero o fundamento fiscal insuficiente para a qualificação da multa, impondo seja rechaçada aludida penalidade."

Da não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício

27 - Nesse ponto adoto como razões de decidir os fundamentos da decisão de piso que está em sintonia com a posição dessa Turma, e inclusive em relação à proposta de Súmula CARF de acordo com ANEXO À ATA DA SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DO PLENO E DAS TURMAS DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, DE 03/09/2018 publicada no dia 11/09/2018 assim indicado no DOU:

"1ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de

28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Resultado da votação: APROVADA"

Numeração sequencial recebida: 108

28 - Segue decisão de piso:

"DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, o impugnante requer que este órgão julgador reconheça a impossibilidade de o fisco exigir juros de mora sobre as multas de ofício lançadas, caso o auto de infração, ou parte dele, seja mantido, por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se somente a tributos e contribuições (e não às multas).

Quanto à cobrança de juros sobre o montante das multas de ofício, não cabe razão ao impugnante.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está amparada pelo art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorram a partir de 1º de janeiro de 1997, incidirão juros de mora à taxa Selic. O conceito de crédito tributário abrange a multa, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa.

Ademais, o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Portanto, tem-se que a multa de ofício não pode ser dissociada dos débitos para com a União, decorrentes de tributos, como sugere o impugnante ao citar o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. A aplicação da multa em si é uma decorrência do tributo. Além

do mais, a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e não pagos nos prazos previstos, também é normatizada pela Lei nº 10.522, de 2002, que em seus artigos. 29 e 30 assim dispõem:

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. (grifos acrescidos)

(...)

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Sobre o assunto, tem-se jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Trecho de Ementa: JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL LANÇADO E SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE - Na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, incide juros de mora, à taxa selic, sobre o imposto lançado a partir do mês seguinte ao vencimento ordinário da obrigação, que serão capitalizados de forma simples, sendo acrescido de 1% no mês do pagamento. Em relação à multa de ofício, os juros de mora incidirão à taxa Selic a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, capitalizados de forma simples, e acrescido de 1% no mês do pagamento. Acórdão 106-16949 (Sessão de 25/06/2008)

Cabe ressaltar que os juros de mora não têm o caráter de penalidade, mas de mero acréscimo decorrente da mora, com o intuito de remunerar o capital pelo pagamento fora do prazo previsto. O imposto exigido e os acréscimos legais decorrentes foram estabelecidos de acordo com a legislação em vigor e a administração pública a ela se vincula no exercício da sua atividade.”

Conclusão

29 - Diante do exposto, voto por conhecer de todos os recursos e no mérito em DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário em DAR

Processo nº 10120.727465/2015-93
Acórdão n.º **2201-004.692**

S2-C2T1
Fl. 1.380

PROVIMENTO PARCIAL para afastar a qualificação da multa, e quanto ao Recurso Voluntário do Sujeito Passivo Solidário **NEGAR PROVIMENTO** mantendo-a no lançamento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso