



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

Processo n° 10380.727580/2012-54
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-006.866 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria IRPF - GCAP
Recorrente JORGE ALBERTO VIEIRA STUDART GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada. Recurso de Ofício Não Conhecido

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR.

Proposta no voto a confirmação e adoção da decisão recorrida e em não havendo novas razões de defesa perante a segunda instância é possibilitado ao Relator, a transcrição integral daquela decisão de primeira instância, a teor do § 3º do artigo 57 do RICARF.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL EM CONJUNTO.

No caso de casamento com comunhão de bens, o ganho de capital será imputado a qualquer um dos cônjuges, mesmo havendo DAA em conjunto, haja vista que a propriedade é comum. O recolhimento do imposto pode ser rateado em cinquenta por cento, em nome de cada cônjuge.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DL 1.510/76. NÃO DEMONSTRAÇÃO.

Para o aproveitamento da isenção conferida pelo DL 1.510/76, há de se demonstrar que a participação societária alienada ingressara ao patrimônio o alienante antes a 1983 e lá permaneceu por, no mínimo, 5 (cinco) anos.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses títulos.

Outros valores podem integrar o custo de aquisição, quando expressamente autorizados por lei e comprovados por documentação hábil e idônea, discriminados na DAA.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS. RESERVA DE CAPITAL E RESERVAS DE LUCROS. DISTINÇÃO. CONCEITO, NATUREZA E FINALIDADES DISTINTAS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

As reservas de capital não se confundem com as reservas de lucros, vez que conceitualmente têm natureza contábil e fiscal distintas e atendem a finalidades completamente diferentes.

A incorporação ao capital social das reservas de capital não permite o aumento do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DA ALIENAÇÃO .

Na operação de alienação, com ganho de capital, considera-se valor de alienação o preço efetivamente recebido pelo vendedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, por não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do preço de venda o valor retido a título de fidúcia, proporcional à participação do contribuinte e de sua esposa. Vencidos os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (Relator), Denny Medeiros da Silveira e Luís Henrique Dias Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira,

Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foi lavrado Auto de Infração em face do recorrente para exigência do IR na monta de R\$ 4.068.934,97 (principal) sobre o Ganho de Capital - GCAP experimentado na alienação de ações da empresa AGRIPEC em 13.08.2007 à empresa CSRPAR PARTICIPAÇÕES S/A, com interveniência das empresas NUFARM AUSTRALIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, sócias da própria AGRIPEC, com 49,90% de seu capital social.

O contribuinte detinha 56,16% de participação no capital social da empresa DELPHIA que, por sua vez, detinha 50,10% do capital social da então alienada AGRIPEC, o que lhe garantiria participação indireta da ordem de aproximadamente 28,14% do capital desta última.

O recorrente apurou e declarou o GCAP nessa operação, recolhendo o IR na monta de R\$ 11.180.157,85 (alienação de sua participação) e R\$ 2.533.227,43 (alienação da participação de sua cônjuge).

Apresentou Impugnação às fls. 726/760, que foi julgada parcialmente procedente às fls. 826/885.

Interpôs Recurso Voluntário às fls. 893/929, aduzindo o que segue:

1 - Nulidade do Lançamento na parte que toca ao crédito constituído em desfavor de sua cônjuge.

Que ambos os alienantes, recorrente e sua cônjuge, deveriam ter sido intimados ao longo do procedimento, eis que seriam pessoas distintas, além de não estarem presentes os requisitos para lhe fosse imputada a condição de substituto ou responsável pelo tributo.

Que não haveria dispositivo legal que o nomeasse como responsável tributário pelo tributo devido por outro contribuinte, mesmo que a declaração de ajuste tivesse sido apresentada em conjunto.

2 - Aplicação do DL 1.510/76.

3 - Glosa indevida do valor adicionado ao custo - Reserva de Capital - Ágio Investimento.

Sustenta o acerto, legalidade e propósito negocial que teria dado azo à constituição da Reserva de Ágio.

4 - A indevida adição da importância de R\$ 7.500.000,00 ao valor de alienação.

Que referido valor se referiria à garantia fiduciária retida pelos compradores

5 - Acréscimos legais indevidos.

Juros - caráter indenizatório.

Multa de Ofício - Confiscatória, desarrazoada e desproporcional.

É, em resumo, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

A autuada tomou ciência do acórdão de piso em 31.1.13, consoante se denota de fls. 891 e apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário em 4.3.13 (fls. 893). Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Quanto ao recurso de ofício, vale destacar que a DRJ exonerou do principal e multa de ofício lançados, a importância de R\$ 1.720.112,99, consoante se nota do quadro a seguir.

	LANÇAMENTO	DRJ	EXONERADO
PRINCIPAL	4.068.934,97	3.086.013,26	982.921,71
JUROS	2.003.950,47		2.003.950,47
MULTA	3.051.701,23	2.314.509,95	737.191,28
TOTAL=>	9.124.586,67	5.400.523,21	3.724.063,46
PRINC + MULTA =>	7.120.636,20	5.400.523,21	1.720.112,99

Acontece que o limite de alçada atual para a interposição de recurso de ofício corresponde a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), segundo definido pela Portaria MF nº 63, de 9/2/17. Vejamos:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 103, o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso, em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, tendo em vista que o crédito exonerado de R\$ 1.720.112,99 se encontra abaixo do limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63, de 2017, não cabe o conhecimento do presente recurso de ofício.

Preliminar - Nulidade do lançamento.

Em preliminar, sustenta o recorrente a nulidade do lançamento na parte que toca ao crédito constituído em desfavor de sua cónjuge.

Como tese de defesa, aduz que ambos os alienantes, recorrente e sua cónjuge, deveriam ter sido intimados ao longo do procedimento, eis que seriam pessoas distintas, além de não estarem presentes os requisitos para lhe fosse imputada a condição de substituto ou responsável pelo tributo.

Que não haveria dispositivo legal que o nomeasse como responsável tributário pelo tributo devido por outro contribuinte, mesmo que a declaração de ajuste tivesse sido apresentada em conjunto.

Menciona ainda que o artigo 117 do RIR/99 conduziria à conclusão que a apuração, tributação e recolhimento do GCAP devem ser promovidos pelo próprio contribuinte em seu CPF.

Sobre a matéria, o recorrente renova as razões de defesa de sua Impugnação, fazendo com que este relator adote - como razões de decidir - excerto do voto da decisão recorrida, a teor do § 3º do artigo 57 do RICARF.

Com bem ressaltado no relatório, o Imposto de Renda apurado no Auto de Infração, no valor de R\$ 4.068.934,97, é uma soma constituída de duas parcelas: uma parcela relativa à diferença de Imposto de Renda sobre ganho de capital relativamente à operação de alienação de 946.678 ações da AGRIPEC pertencentes ao senhor contribuinte, em 13 de agosto de 2007; uma outra parcela relativa à diferença de Imposto de Renda sobre ganho de capital relativamente à operação de alienação de 227.629 ações da AGRIPEC, em 13 de agosto de 2007, pertencentes à senhora Ana Maria Nogueira Studart Gomes, cónjuge do senhor contribuinte.

O autor do procedimento de fiscalização vem, no Termo de Verificação Fiscal, justificando o procedimento no fato da Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2008, ano-calendário 2007, ter sido apresentada em conjunto.

De fato a Declaração de Ajuste Anual foi apresentada em conjunto com o cónjuge, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, figurando como dependente.

Do exame da Declaração de Ajuste Anual, fls. 40/190, constata-se o seguinte:

- 1) um Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital em nome do senhor contribuinte, relativamente a uma alienação de uma quantidade de 946.678 ações da AGRIPEC, com apuração de Imposto de Renda, no valor de R\$ 11.180.157,86, devidamente recolhido, em 27/09/2007, conforme DARF, fls. 283;
- 2) um Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital em nome de Ana Maria Nogueira Studart Gomes, cônjuge do senhor contribuinte, relativamente a uma alienação de uma quantidade de 227.659 ações da AGRIPEC, em nome da senhora Ana Maria Nogueira Studart Gomes, com apuração de Imposto de Renda, no valor de R\$ 2.533.227,44, devidamente recolhido, em 27/09/2007, conforme DARF, fls. 288.

O Auto de Infração refere-se à cobrança de diferença de Imposto de Renda, dado que o ganho de capital, tanto o apurado pelo senhor contribuinte como o apurado pelo seu cônjuge, foi apurado a menor, por ocasião do fato gerador, em 13/08/2007. O autor do procedimento de fiscalização constatou que o valor de alienação e o valor do custo de aquisição constantes do Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital não estavam condizentes com a verdade: o valor de alienação foi informado a menor, por ter havido

dedução indevida. O valor do custo de aquisição foi informado a maior, por ter havido integração de valor indevido.

O valor de alienação foi reduzido, para efeito de apuração do ganho de capital, de um valor correspondente a retenção em fidúcia, conforme contrato de Compra e Venda. O custo de aquisição foi apurado a partir da evolução do patrimônio líquido da empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A e da evolução do patrimônio líquido da empresa AGRIPEC, ambas a partir de janeiro de 2005 até 10 de agosto de 2007. O custo de aquisição foi composto de incorporação de lucros acumulados, incorporação de reserva legal, incorporação de crédito de sócios e de reserva de ágio e de dividendos a pagar. Dessa composição, foi glosado o valor advindo da reserva de ágio.

No ano-calendário de 2007, o senhor contribuinte e seu cônjuge adquiriram ações da empresa AGRIPEC (uma quantidade de 794.015 ações pelo custo de R\$ 102.800.869,56 e uma quantidade de 190.931 ações pelo custo de R\$ 24.719.833,71) através de aumento do capital social da empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, posterior diminuição do capital social, cancelamento de ações e pagamento, pelas ações canceladas, com ações da empresa AGRIPEC. Os sócios receberam ações da AGRIPEC pelo valor equivalente às incorporações de lucros acumulados, de reserva legal, de crédito de sócios, de reserva de ágio e de dividendos a pagar. Receberam, também, ações da AGRIPEC (uma quantidade 152.699 ações pelo custo de R\$ 19.294.981,35 e uma quantidade de 36.698 ações pelo custo de R\$ 4.642.093,85) através da evolução do patrimônio líquido da própria empresa: incorporação de lucros acumulados.

As ações foram adquiridas em 31/01/2005, 17/06/2007 e 02/07/2007, e logo em seguida alienadas à empresa CSPAR PARTICIPAÇÕES LTDA, com interveniência das empresas do grupo NUFARM.

O senhor contribuinte preencheu o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital, com apuração de Imposto de Renda, no valor de R\$ 11.180.157,85, devidamente recolhido em 27/09/2007, conforme DARF, fls. 283. A senhora, Ana Maria Nogueira Studart Gomes preencheu também o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital, com apuração de Imposto de Renda, no valor de R\$ 2.533.227,43, devidamente recolhido em 27/09/2007, conforme DARF, fls. 288.

Tendo-se constatado que o ganho de capital foi apurado incorretamente, havendo diferença de Imposto de Renda a recolher, lavrou-se o presente Auto de Infração, considerando-se a alienação em conjunto: as do senhor contribuinte e as do seu cônjuge.

Na impugnação, vem o senhor contribuinte argumentando nulidade quanto ao crédito tributário relacionado ao seu cônjuge. Fundamenta-se no fato de que a tributação sobre ganho de capital é uma tributação definitiva, apurada independentemente da Declaração de Ajuste Anual.

Vem argumentando, ainda, que, mesmo no caso de declaração em conjunto, como é o presente caso, o contribuinte titular não é sujeito passivo de obrigação tributária relacionada a fato gerador realizado pelo dependente.

Vejamos a redação da impugnação.

Ocorre que a obrigação principal estabelecida no campo do Direito Tributário se caracteriza pela presença de três elementos fundamentais e imprescindíveis:

- a) a causa: previsão expressa de lei;
- b) os sujeitos: sujeito ativo e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), sendo que o primeiro exige e o último é exigido, devendo cumprir referida obrigação; e
- c) o objeto da prestação exigida: pagamento de tributo.

Salvo os casos de sujeição passiva por responsabilidade - que estão previstos no Código Tributário Nacional e nas leis instituidoras do referido encargo, NENHUM CONTRIBUINTE PODE SER COBRADO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA A “FATO GERADOR” DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA, ORIGINADO DE GANHO DE CAPITAL PERCEBIDO POR OUTRO CONTRIBUINTE. Inexiste norma que nomeie o marido como “responsável tributário” de crédito tributário constituído quanto a rendimentos próprios da esposa, ainda que a declaração anual dos mesmos tenha sido apresentada em conjunto.

Na declaração de ajuste anual do IRPF o CPF do dependente legal é especificado e os seus rendimentos próprios são informados destacadamente das rendas e ganhos do contribuinte declarante.

Os argumentos são insubsistentes. Vejamos, então:

Primeiramente, a apresentação de declaração em conjunto é uma opção do contribuinte.

Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge deve apresentar sua própria Declaração de Ajuste Anual, incluindo cem por cento dos seus próprios rendimentos e cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns. Os bens comuns devem ser declarados na Declaração de Bens e de Direitos por qualquer um dos cônjuges.

Por opção, a declaração pode ser apresentada em conjunto e nesse caso um dos cônjuges apresenta declaração. Temos um contribuinte declarante e um contribuinte dependente.

A declaração em conjunto fica caracterizada pela inclusão do cônjuge como dependente. A inclusão de dependente na Declaração de Ajuste Anual implica na tributação dos rendimentos do dependente juntamente com os rendimentos do titular da Declaração de Ajuste Anual. Os bens e direitos do dependente devem ser incluídos também na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual do contribuinte titular.

Os rendimentos próprios do cônjuge dependente devem ser incluídos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte que está apresentando a declaração como titular. Da mesma forma, os bens em comum, relativamente ao cônjuge declarante e ao cônjuge dependente, devem ser, obrigatoriamente, incluídos na Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual do cônjuge declarante.

Nesse caso, na hipótese de qualquer irregularidade que venha a ser cometida pelo contribuinte titular ou pelo cônjuge dependente, tais como: omissão de rendimentos, deduções indevidas e compensações indevidas, sobre o contribuinte titular deve ser lavrado Auto de Infração para cobrança de diferença de imposto.

Uma omissão de rendimentos do trabalho (assalariado ou não), de rendimentos da prestação de serviço ou de rendimentos de capital, infração relacionada a fato gerador causado pelo dependente, deve ser incluída na Declaração de Ajuste Anual relativamente ao CPF do contribuinte declarante. Da mesma forma, no caso de deduções e compensações indevidas. Isso porque os rendimentos do trabalho, recebidos de pessoas jurídicas, os rendimentos recebidos de pessoas físicas, assalariado ou do capital sujeitam-se ao ajuste anual.

Vê-se, então, que se tendo apresentado declaração em conjunto, ocorrendo qualquer irregularidade, seja cometida pelo contribuinte declarante, seja pelo dependente, a cobrança de diferença de imposto será feita através da Declaração de Ajuste Anual do contribuinte declarante, cobrando-se o Imposto Suplementar através de Auto de Infração.

A tributação sobre ganho de capital é uma tributação do tipo definitiva, ou seja, não entra no cômputo do Imposto de Renda Devido apurado na Declaração de Ajuste Anual. Na Declaração de Ajuste Anual, apenas são informados os valores inerentes ao ganho de capital, tais como: o imposto pago, a parcela isenta do ganho de capital e parcela do ganho de capital sujeita à tributação, relacionados a todas operações de alienação do declarante e dos seus dependentes.

No presente caso, a Declaração de Ajuste Anual foi apresentada em conjunto, nela incluídos os rendimentos do trabalho do senhor contribuinte e do seu cônjuge, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, inclusive os bens comuns e as informações das operações de ganho de capital, realizadas no ano-calendário de 2007: parcela isenta do ganho de capital e parcela do ganho de capital sujeita à tributação definitiva.

Apesar da tributação sobre ganho de capital ser uma tributação definitiva, apurada em separado da Declaração de Ajuste Anual, o ganho de capital, na constância da sociedade conjugal, deve se referir ao bem comum, ou seja, para o presente caso, à totalidade de ações: aquelas ações em nome do contribuinte declarante e aquelas ações em nome do dependente, ou seja do cônjuge. Entenda-se a alienação foi do bem comum. O ganho de capital poderá ser apurado por qualquer um dos cônjuges, desde que o ganho de capital se refira à alienação da totalidade das ações. Para o presente caso, o senhor contribuinte, Jorge Alberto, e seu cônjuge, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, alienaram uma quantidade de 1.174.383 ações da empresa AGRIPPEC, em 13 de agosto de 2007, dentro da venda de 50,10% do capital social da empresa AGRIPPEC para a empresa CSRPAR PARTICIPAÇÕES LTDA

Nesse entendimento, mesmo que seu cônjuge, a senhora Ana Maria Nogueira Studart Gomes, tivesse apresentado sua Declaração de Ajuste Anual, situação de declaração em separado, o ganho de capital teria que se referir à totalidade das ações.

Para o presente caso, houve alienação de 1.174.383 ações, sendo que desse total 946.715 ações estavam no nome do contribuinte declarante e 227.668 estavam no nome do cônjuge, tido como dependente. O ganho de capital teria que se referir à totalidade alienada, ou seja, ao total de 1.174.383 ações e poderia ter sido apurado tanto pelo senhor contribuinte declarante como pelo seu cônjuge dependente, indiferentemente.

Acrescente-se a esse entendimento que, haja vista a meação na constância da sociedade conjugal, nem o rateio do ganho de capital poderia se admitir para a alienação da totalidade das ações.

O rateio pela meação seria, também, insubsistente, uma vez que na constância da sociedade conjugal a propriedade pertence aos cônjuges.

Para efeito de cobrança do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, o Auto de Infração poderia ter sido lavrado contra qualquer um dos cônjuges, ou seja, contra o contribuinte declarante, como foi feito, ou contra seu cônjuge, dependente.

Assim, o Auto de Infração poderia ter sido lavrado contra o seu cônjuge, e, nesse caso, o ganho de capital seria apurado pelo valor integral. Jamais poderia o ganho de capital ser rateado na proporção de 50%.

Entretanto, o pagamento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital poderia ser feito na proporção de 50% do valor do Imposto de Renda.

Vejamos o que determina a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Art. 22. Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo.

O Imposto de Renda apurado sobre o ganho de capital seria recolhido em nome de cada cônjuge, na proporção de cinquenta por cento para cada um, ou em nome de um deles, pela totalidade.

Por fim, considerando que o Imposto de Renda apurado no Auto de Infração refere-se à totalidade das ações alienadas, tanto as ações em nome do senhor contribuinte, como as ações em nome do seu cônjuge, considerando-se que se levou em consideração o Imposto de Renda recolhido pelo senhor contribuinte, no valor de R\$ 11.180.157,86, e o Imposto de Renda recolhido pelo seu cônjuge, no valor de R\$ 2.533.227,44, tem-se que o valor em cobrança no Auto de Infração é uma diferença devida e que foi apurado corretamente.

Portanto, não há que se falar em nulidade.

Da aplicação do DL 1.510/76.

De início, pugna o recorrente pelo reconhecimento da isenção conferida pelo DL 1.510/76 na medida em que, conforme alega, referidas ações teriam sido adquiridas a partir de 1967.

Todavia, em resposta às intimações fiscais, o recorrente havia apresentado o quadro a seguir, como representativo da evolução das ações alienadas que detinha no capital social da AGRÍPEC.

Data Aquisição	Nº. Ações	Custo de Aquisição (R\$)
31.01.2005	1	-
17.06.2007	794.015	102.800.869,56
01.07.2007	(39)*	-
02.07.2007	152.699	19.294.981,35
10.08.2007	1	-
10.08.2007	1	-
Total	946.678	122.095.850,91

* Na AGE de 01.07.2007, foram canceladas 39 ações do Contribuinte

Em outra oportunidade (fls 324), apresentou o quadro a seguir como sendo o histórico detalhado das aquisições das ações da AGRIPPEC, com expressa discriminação de cada movimentação parcial das subscrições, bonificações, etc, suas datas e seus respectivos custos de aquisição, bem como suas eventuais baixas ocorridas desde o período inicial aquisitivo.

Tabela 1 - Ações Ordinárias

A Data	B Nº. Ações Subscritas/Adquiridas	D Transferidas Canceladas	E Total de Ações	E Soma do Custo de Aquisição
27.01.89	98.077 / Adquiridas		98.077	
22.05.89	49.271 / Subscritas		147.348	
05.02.90	364.963 / Subscritas		512.311	
27.04.90	-		512.311	
22.06.91	23 / Adquiridas		512.334	
04.08.93	77 / Adquiridas		512.411	
11.07.96	50.120 / Subscritas		562.531	
11.07.96	-	77	562.454	R\$ 3.463.941,88
31.12.97				R\$ 778.042,92 (a)
Sub total				R\$ 4.241.984,80
19.01.99	302 / Adquiridas		562.756	
28.05.02	312.940 / Adquiridas		875.696	R\$ 10.000,00
31.12.02				R\$ 175.192,12 (b)
Sub Total				R\$ 4.427.176,92
31.12.03				R\$ 3.291.032,34 (c)

Sub Total				R\$ 7.708.209,26
24.09.04	1 / Adquirida		875.697	
04.09.04	22 / Adquiridas		875.719	
09.11.04	1 / Adquirida		875.720	
09.11.04	1 / Adquirida		875.721	
09.11.04	1.459 / Adquiridas		877.180	R\$ 13.044,12
27.12.04	471.084 / Conversão (a)		1.348.264	R\$ 4.221.968,08
31.12.04				R\$ 10.710.428,29 (d)
Sub total				R\$ 22.653.649,75
15.01.05		1.348.264	-	(e)
31.01.05	1 / Adquirida		1	R\$ 30,44
17.06.07	794.015 / Adquiridas		794.016	R\$ 102.800.869,56
01.07.07		(39)*	793.977	-
02.07.07	152.699		946.676	R\$ 19.294.981,35
10.08.07	1		946.677	-
10.08.07	1		946.678	-
Total			946.678	R\$ 122.095.850,91 (f)

Tabela 2 - Ações Preferenciais

A Data	B Nº. Ações Subscritas/Adquiridas	D Transferidas Canceladas	E Total de Ações	E Soma do Custo de Aquisição
27.01.89	10.203 / Adquiridas		10.203	
04.08.93	77 / Adquiridas		10.280	R\$ 25.000,00
28.04.98	-	4.210	6.070	
02.09.99	-	4.210	1.860	
31.12.99				R\$ 4.775,87
15.10.01	461.941 / Adquiridas		463.801	R\$ 406.282,50
31.12.02				R\$ 76.162,98
03.05.02	55 / Adquiridas		463.856	R\$ 1.000,00
10.05.02	602 / Adquiridas		464.458	R\$ 9.000,00
28.05.02	2.134 / Adquiridas		466.592	R\$ 150,00
25.09.02	211 / Adquiridas		466.803	R\$ 3.500,00
Sub Total				R\$ 500.871,35
31.12.03				R\$ 3.725.872,60 (a)
15.01.04	70 / Adquiridas		466.873	
15.01.04	1 / Adquiridas		466.874	
24.09.04	4.210 / Adquiridas		471.084	
27.12.04	Conversão em ordinárias	471.084	0	R\$ 4.221.968,08

De fato, a partir da Ata da AGE de 17.6.07, **relativa à empresa DELPHIA**, notou-se que em função da redução de seu capital social em R\$ 183.056.423,84, foram canceladas 5.251.785 ações ordinárias, tendo sido substituídas, **dali em diante**, por ações da AGRIPPEC, consoante a distribuição abaixo:

Acionista	Valor da Redução (em Reais)	Ações da Agripec transferidas
JORGE ALBERTO VIEIRA STUDART GOMES	102.800.869,56	794.015
ANA MARIA NOGUEIRA STUDART GOMES	24.719.833,71	190.931
CARLOS ALBERTO STUDART GOMES NETO	15.816.303,71	122.162
PATRICIA STUDART NOVAIS	13.239.805,62	102.262
RENATA NOGUEIRA STUDART DO VALE	13.239.805,62	102.262
KARINE NOGUEIRA STUDART GOMES	13.239.805,62	102.262
Total	183.056.423,84	1.413.894

Na sequência, na AGE de 2.7.07, **relativa à AGRÍPEC**, houve a emissão de 542.638 novas ações ordinárias, resultante do aumento de Capital de R\$ 68.567.808,63, que passou a R\$ 161.969.879,10.

Acionista	Ações Ordinárias	%
JORGE ALBERTO VIEIRA STUDART GOMES	946.675	28,14
ANA MARIA NOGUEIRA STUDART GOMES	227.629	6,77
CARLOS ALBERTO STUDART GOMES NETO	145.659	4,33
PATRICIA STUDART NOVAIS	121.905	3,62
RENATA NOGUEIRA STUDART DO VALE	121.905	3,62
KARINE NOGUEIRA STUDART GOMES	121.905	3,62
NUFARM AUSTRALIA LIMITED	1.049.405	31,19
NUFARM NZ LIMITED	629.623	18,71
FELIPE NOGUEIRA PINHEIRO DE ANDRADE	1	0,00
FERNANDO CIRINO GURGEL	1	0,00
KEVIN P. MARTIN	1	0,00
DOUGLAS JOHN RATHBONE	1	0,00
MARCOS SOUZA LOBO	1	0,00
Total	3.364.712	100

Perceba-se que seja em função do histórico acima, seja em função de o próprio contribuinte ter tributado o significativo GCAP apurado nessa operação, não há evidência nos autos de que as ações alienadas em agosto de 2007 teriam sido adquiridas antes de 1983 e mantidas no patrimônio do alienante por no mínimo 5 (cinco) anos, não havendo que se falar, assim sendo, no aproveitamento da isenção conferida por aquele decreto-lei, sequer com relação à parte dessas ações alienadas.

Nesse mesmo sentido caminhou a decisão de piso, que pode ser verificado nos trechos a seguir:

Como já ressaltado, o presente Auto de Infração trata de alienação de ações de participação societária adquiridas a partir de janeiro de 2005.

(...)

Na impugnação, deste processo, o senhor contribuinte deixa transparecer o entendimento de que teria alienado, em janeiro de 2005, parte de suas ações e que o restante das ações teriam sido alienadas em 13 de agosto de 2007. Todas as ações, tanto as alienadas em janeiro de 2005 como as alienadas em 13 de agosto de 2007, teriam sido adquiridas sob a égide do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, ou seja, anteriormente à publicação da Lei nº 7.713, de 1988.

Esse argumento falece diante das informações dadas pelo próprio senhor contribuinte de que as ações alienadas em 13 de agosto de 2007 foram ações adquiridas a partir de janeiro de 2005. Tanto assim é verdade e que se apurou GANHO DE CAPITAL e se RECOLHEU o Imposto de Renda correspondente.

Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Quanto à apuração do ganho, o cerne da discussão em tela reside na sistemática e cálculo do GCAP decorrente da operação alhures mencionada.

Antes porém, vale frisar que o acórdão de piso já expurgou do lançamento o valor de R\$ 2.269.966,00, adicionado ao valor de alienação, por entender que não faria parte do valor negocial, ajustando o crédito tributário principal ao montante de **R\$ 3.086.013,27**.

Como bem colocado no Recurso Voluntário, o Fisco promoveu a "*subtração, do custo de aquisição das ações, de parcela correspondente à incorporação da reserva de ágio na emissão dessas participações, o que não foi aceito pelos auditores; e a adição, ao ganho de capital, do valor retido em fidúcia, pelo adquirente das participações.*"

Com vistas a melhor compreensão do caso, procurei demonstrar, em números, a controvérsia nos pontos a seguir. Confira-se:

DADOS DA ALIENAÇÃO - GERAL	
VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO =>	350.000.000,00
RETENÇÃO EM FIDÚCIA =>	7.500.000,00
LÍQUIDO =>	342.500.000,00
QUANTIDADE DE AÇÕES VENDIDAS =>	1.685.681

EVOLUÇÃO DOS CUSTOS DE AQUISIÇÃO - PROCESSO			
CONTRIBUINTE	DATA	Nº AÇÕES	CUSTO AQUISIÇÃO
RECORRENTE	31/01/2005	1	-
RECORRENTE	17/06/2007	794.015	102.800.869,56
RECORRENTE	01/07/2007	-39	-
RECORRENTE	02/07/2007	152.699	19.294.981,35
RECORRENTE	10/08/2007	2	-
TOTAL=>		946.678	122.095.850,91
SUA CÔNJUGE	17/06/2007	190.931	24.719.833,71
SUA CÔNJUGE	02/07/2007	36.698	4.642.093,85
TOTAL=>		227.629	29.361.927,56

APURAÇÕES	PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL	QUANTIDADE DE AÇÕES	CUSTO DE AQUISIÇÃO	VALOR DE ALIENAÇÃO	GCAP	IR	IR PAGO
CONTRIBUINTE	56,16%	946.678	122.095.850,91	192.347.908,65	70.252.057,74	10.537.808,66	11.180.157,85
FISCO	56,16%	946.678	106.271.689,14	196.559.906,65	90.288.217,51	13.543.232,63	
SUA CÔNJUGE	13,50%	227.629	29.361.927,56	46.250.110,49	16.888.182,93	2.533.227,44	2.533.227,44
FISCO	13,50%	227.629	25.555.113,76	47.262.886,63	21.707.772,88	3.256.165,93	
TOTAL FISCO =>		1.174.307	131.826.802,90	243.822.793,28	111.995.990,38	16.799.398,56	13.713.385,29

IR SUPLEMENTAR - TOTAL APURADO PELO FISCO (-) TOTAL PAGO =>	3.086.013,27
---	---------------------

Da glosa do valor adicionado ao custo - Reserva de Capital - Ágio Investimento.

Nesse ponto e inicialmente, sustenta o recorrente, remetendo à leitura de sua defesa apresentada no processo 10380-723303/2009-77, o acerto, a legalidade e o propósito negocial que animou as partes envolvidas naquela operação, na medida em que teria se dado em consonância ao estabelecido na Lei 6.404/76.

Em resumo, o processo encimado tratou de operação que teria alcançado 49,90% das ações da AGRIPEC, entendida pelo Fisco como alienação dissimulada às empresas do Grupo NUFARM em janeiro de 2005, com apuração de GCAP da ordem de R\$ 183.942.876,62, correspondente a 875.762 ações do recorrente, ao passo que a discussão ora sob exame, da alienação dos restantes 50,10% das ações.

Naquele contencioso, sustentou o recorrente que a operação tratava-se de mero ingresso de investimento promovido pela empresa BRAMANS HOLDING S/A, com vistas à reestruturação da AGRIPEC para o recebimento do investimento das empresas do Grupo NUFARM e da entrada dessas empresas no quadro societário da empresa "investida" (AGRIPEC).

Entretanto, ao analisar os contornos daquela operação, o Fisco concluiu, lá naquele procedimento, que teria havido, em verdade, a alienação de 49,90% das ações que compunham o capital social da AGRIPEC, e não o mero recebimento de investimentos como quis fazer crer o recorrente.

Constatou-se que aquela alienação não teria sido direta, como de costume (sócio da AGRIPEC transferindo suas ações para as empresas do Grupo NUFARM) mas teria havido planejamento tributário evasivo, na espécie de simulação relativa, arquitetado pelos alienantes, sócios da AGRIPEC, e pelas empresas adquirentes (empresas do Grupo NUFARM), que consistiu na elaboração de um investimento, usando-se um Memorando de Entendimento, um Contrato de Investimento, um Acordo de Acionistas e a criação de duas empresa veículos: BRAMANS e DELPHIA.

Os documentos, atos societários e os fatos contábeis, tidos como simulados, noticiam que a empresa AGRIPEC teria recebido, em 2005, investimento estrangeiro (através de subscrição de novas ações) das empresas do grupo NUFARM, no valor total de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, que corresponderiam a 49,90% de seu capital social.

O conclusão fiscal, além de se basear na prova indireta - indício - consubstanciada na contratação da BROADSPAN CAPITAL NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, empresa especializada em planejamento tributário, tomou - acertadamente - como relevante, as notícias econômicas que foram publicadas em revistas e jornais nos anos de 2005 e 2007, dando conta da venda da AGRIPEC para o grupo empresarial NUFARM, pelo valor total de R\$ 670.000.000,00 em duas etapas: em janeiro de 2005, pelo valor de R\$ 319.436.500,00 (US\$ 120.000.000,00); e em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 350.563.499,80.

Ainda apurou o Fisco que após idas e vindas, o capital social da AGRIPEC apresentou a seguinte configuração, antes e depois daquele primeiro negócio:

FINAL DE 2004		
AGRIPEC - 2.167.900 AÇÕES		
JORGE ALBERTO	62,19%	1.348.217
CARLOS ALBERTO	21,50%	466.099
AGP CONTRUÇÕES	16,31%	353.584
total=>	100,00%	2.167.900

EM 31/JAN/2005		
AGRIPEC - 2.822.052 AÇÕES		
NUFARM AUSTRALIA	17,46%	492.871
NUFARM NEW ZEALAND	32,44%	915.333
DELPHIA PART S/A	50,10%	1.413.848
total=>	100,00%	2.822.052

Vale destacar que a tese fiscal naquele processo 10380-723303/2009-7 - no sentido de que teria havido, de fato, a alienação das ações - foi expressamente reconhecida pelo acórdão de piso e, de forma definitiva e tácita, penso eu, pelo órgão julgador de segunda instância, quando decidiu pela aplicação da isenção conferida pelo DL 1.510/76, na **alienação** daqueles 49,90 % das ações da AGRIPEC.

Prosseguindo na análise, importante destacar que o Fisco aceitou, na quantificação do custo das ações então alienadas em 2007, a evolução patrimonial das empresas AGRIPEC e DELPHIA, a partir de 2005.

Contudo, efetuou a glosa do valor de R\$ 28.177.748,36, que, segundo o recorrente, seria parte da reserva de ágio incorporada ao capital social da DELPHIA em **16.06.2007**, sem emissão de novas ações, com participação do recorrente e sua cônjuge de 56,16% e 13,51%, respectivamente. Dessa forma, foram efetivamente glosados - a esse título - os valores de R\$ 15.824.623,48 e R\$ 3.806.813,80, nas apurações do recorrente e de sua cônjuge.

No dia seguinte, em 17.06.2007, os valores capitalizados na DELPHIA foram devolvidos aos sócios, mediante o cancelamento de 5.251.785 ações, com a entrega do equivalente a 1.413.894 ações de emissão da AGRIPEC.

Daí, restou demonstrado que as 794.015 e 190.931 ações recebidas pelo recorrente e sua cônjuge em 17.6.07, em função da entrega citada acima, ao custo aproveitado de R\$ 102.800.869,56 e R\$ 24.719.833,71, contemplavam parcela daqueles 28.177.748,36 anteriormente capitalizados na DELPHIA provenientes de Reserva com Ágio.

Na origem, referida reserva de capital havia sido constituída como proveniente de ágio pago na subscrição de ações pela empresa BRAMANS HOLDINGS S/A, quando da alienação daqueles 49,90% do patrimônio da AGRIPEC em janeiro de 2005.

Todavia, como ficou comprovado nos autos, referido aporte não se tratava de investimento, mas sim de compra e venda de parte das participações societárias detidas à época por várias **pessoas físicas**, dentre elas o recorrente e sua cônjuge.

Em outras palavras, tais valores referiam-se ao preço pela alienação das ações por aquelas pessoas físicas.

Ademais, por amor ao debate, cumpre ressaltar a impossibilidade legal de se adicionar ao custo de aquisição das ações, valores capitalizados que não fossem decorrentes de lucros ou de reservar constituídas a partir desses lucros, pelo simples fato de a lei assim não o autorizar. Pelo contrário, há expressa restrição no - vigente à época - § único do artigo 10 da Lei 9.249/95, *verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Perceba-se, a pretensão em se aumentar o custo de aquisição, que implicará, em última análise, redução do IR devido sem que para tanto haja um permissivo legal expresso, tende a afrontar, penso eu, o disposto no artigo 111 do CTN.

Nessa linha, peço *venia* para reproduzir excerto do voto proferido na sessão de 13/09/2018, no julgamento do processo 10120.722096/2017-12, de relatoria do Conselheiro Luis Henrique Dias Lima, que, após discussão envolvendo tema semelhante ao destes autos, contou com o seguinte acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Desta forma, o cerne do questionamento em tela concentra-se na possibilidade de se utilizar (ou não) a reserva de capital na composição do custo de aquisição de ações para fins de apuração do ganho de capital quando de sua alienação.

Preliminarmente, é oportuno resgatar o fenômeno contábil de aumento de capital mediante incorporação de reservas, previsto no art. 169 da Lei n. 6.404/76, *verbis*:

Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.

§ 2º Às ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas.

§ 3º As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.

Entretanto, as reservas em tela possuem conceito, natureza e finalidades distintas.

As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela empresa e que não transitam pelo resultado, por não se referirem à entrega de bens ou serviços pela empresa. Tais reservas devem refletir, essencialmente, as contribuições feitas pelos acionistas que estejam diretamente relacionadas à formação ou ao incremento do capital social. Assim, não são constituídas a partir dos lucros auferidos pela empresa, e, portanto, não se caracterizam como reserva de lucros.

Com efeito, o art. 182, §§ 1º, 2º. e 4º., da Lei n. 6.404/1976, é elucidativo ao esclarecer que:

[...]

*§ 1º Serão classificadas como **reservas de capital** as contas que registrarem:*

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) até 31/12/2007 - ex vi Lei n. 11.638/2007 - o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) até 31/12/2007 - ex vi Lei n. 11.638/2007 - as doações e as subvenções para investimentos.

§ 2º *Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.*

[...]

§ 4º *Serão classificados como **reservas de lucros** as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.*

[...]

A Lei n. 6.404/1976 classifica como reservas de lucros as seguintes reservas: i) reserva legal; ii) reservas estatutárias; iii) reservas para contingências; iv) reserva para incentivos fiscais; e v) reserva de lucros a realizar.

Por sua vez, o art. 200 da Lei n. 6.404/1976 delimita a utilização das reservas de capital, *verbis*:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Nessa perspectiva, não há qualquer resquício de dúvida que as reservas de capital não se confundem com as reservas de lucros, vez que conceitualmente têm natureza contábil e fiscal distintas e atendem a finalidades completamente diferentes.

Não à toa, a Solução de Consulta n. 10 - Cosit, de 03 de fevereiro de 2016, com bastante propriedade, esclarece que a incorporação ao capital social das **reservas de capital não permite o aumento do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital**, e, que admitir essa possibilidade traria como conseqüência a redução da base de cálculo do ganho de capital apurado no negócio, devendo-se recordar que a redução de base de cálculo de tributos é matéria reservada exclusivamente a dispositivo de lei, conforme determinação do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e do art. 97, inciso IV, do CTN.

Em face do disposto no art. 16, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, em vigor até os dias atuais, estabelecendo que, no caso de ações ou quotas recebidas em bonificação em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa, esclarece a Solução de Consulta n. 10 - Cosit, de 03 de fevereiro de 2016, que, considerando a isenção somente concedida ao valor da parcela da reserva de lucro capitalizada que corresponder ao sócio, estabelecida no parágrafo único (atualmente § 1º) do art. 10 da Lei n. 9.249, de 1995, somente resta concluir que o art. 16 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, e o art. 8º da Instrução Normativa RFB n. 1.500/2014, ao mencionarem "**incorporação de reservas ao capital**", estão se referindo somente às reservas constituídas com lucros.

O raciocínio esposado na Solução de Consulta n. 10 - Cosit, de 03 de fevereiro de 2016, abarca, por óbvio, o disposto no art. 47, § 1º, da Instrução Normativa RFB n. 1.022/2010, resgatado pela Recorrente em virtude de sua contemporaneidade com o fato gerador, vez que o retrocitado dispositivo, essencialmente, é mera reprodução do art. 16, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001:

Art. 47. Nos mercados à vista, o ganho líquido será constituído pela diferença positiva entre o valor de alienação do ativo e o seu custo de aquisição, calculado pela média ponderada dos custos unitários.

§ 1º No caso de ações recebidas em bonificação, em virtude de incorporação ao capital social da pessoa jurídica de lucros ou reservas, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

[...]

Desta forma, não prospera a alegação da Recorrente, vez que a reserva de capital não se presta para o aumento do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

Nessa perspectiva, não há reparo a fazer na decisão *a quo* no que tange à apuração do ganho de capital, tendo em vista que o custo de aquisição e o valor de alienação das ações foram devidamente quantificados pela Fiscalização da RFB no lançamento em litígio."

Por fim, ainda sobre o tema, releva destacar excerto do voto condutor do acórdão 2401-005.254, de relatoria do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, que examinado a mesma operação, mas com relação a outro alienante, assim concluiu:

Certamente que o custo decorrente da incorporação de reserva de ágio não poderia compor o custo de aquisição dessas ações, uma vez que a reserva de ágio estava relacionada aos fatos ocorridos em 31 de janeiro de 2005. Ficou comprovado que em 31 de janeiro de 2005 houve uma alienação de participação societária e não um aporte de capital para reestruturação da empresa AGRIPPEC de onde teria se originado a reserva de ágio. Nesse entendimento, inexistente no patrimônio da empresa DELPHIA a reserva de ágio, no valor de R\$ 28.177.748,36.

Quanto a esse ponto, sem reparos no lançamento.

Da importância de R\$ 7.500.000,00 adicionada ao valor de alienação.

Na sequência, pugna o recorrente seja expurgada do valor de alienação a parcela relativa aos R\$ 7.500.000,00, a título de "garantia fiduciária", na medida em que a sua tributação violaria o regime de caixa que rege o IRPF, uma vez que não teria recebido tal parcela.

Consoante já demonstrado acima, tal importância integrou, na proporção de 56,16 % e 13,10%, o valor de alienação utilizado pelo Fisco, o que resultaria no GCAP e respectivo IR da ordem de R\$ 5.194.500,00 e R\$ 779.175,00, respectivamente. Confira-se:

SUJ PASSIVO	PART	GARANTIA	GCAP	IR
RECORRENTE	56,16%	7.500.000,00	4.212.000,00	631.800,00
SUA CONJUGE	13,10%	7.500.000,00	982.500,00	147.375,00
TOT=>	69,26%		5.194.500,00	779.175,00

Denota-se do Contrato de Compra e Venda de Ações às fls. 238/264, que o valor da alienação teria sido acordado em R\$ 350.000.000,00, sendo que haveria uma retenção fiduciária, por parte da compradora, da ordem de R\$ 7.500.000,00, para garantir a satisfação pelos vendedores de suas obrigações de indenização prevista no contrato.

Em sua defesa, o recorrente acosta cópia de sentença proferida pelo Tribunal de Arbitragem em **2.11.12**, por meio da qual teria sido determinada a liberação, pelos adquirentes, da importância então retida em favor dos replicantes, dentre eles o recorrente e sua cônjuge, ajustada pelo IGP-M de 14.8.07 a 13.8.12 e, desta data em diante até o pagamento, pela Selic. Veja-se:

4. O Tribunal de Arbitragem ordena que os Requerentes apresentem quaisquer documentos solicitados pelos Replicantes em relação a quaisquer processos fiscais (judiciais e administrativos), inclusive federais, estaduais e municipais, que possam gerar receita não-recorrente.
5. O Tribunal de Arbitragem ordena que os Requerentes liberem o valor retido de R\$ 7.500.000 (Sete milhões e quinhentos mil reais) aos Replicantes.
6. O Tribunal de Arbitragem decide que o valor descrito no parágrafo anterior deverá (i) ser ajustado de 14 de Agosto de 2007 até 13 de agosto de 2012 de acordo com o índice IGP-M e (ii) ser ajustado de acordo com a taxa SELIC (que inclui correção monetária mais juros) de 14 de Agosto de 2012 até a data do pagamento.

Por sua vez, o artigo 123 do RIR/99 é expresso ao determinar que considere-se valor de alienação, para fins do cômputo do GCAP, o **preço efetivo da operação**, nos termos do § 4º do art. 117 do mesmo diploma, que, a seu turno, estabelece que "na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Nesse contexto, há autorização legal para que seja deduzido do valor da alienação, é dizer, do valor efetivo da operação, apenas a importância paga a título de corretagem, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente.

Ao final, cumpre destacar a observação promovida pela decisão de piso, no sentido de que o contribuinte, quando da apuração de seu GCAP, declarou o valor de alienação como sendo R\$ 196.630.698,12, aparentando alinhar-se ao entendimento do Fisco que determinou tal importância como sendo de R\$ 196.559.906,65.

Assim sendo, neste aspecto, penso que melhor sorte não socorre o contribuinte.

Dos acréscimos legais.

Aduz ainda o recorrente que a multa de ofício aplicada em seu patamar ordinário seria desproporcional, desarrazoada e confiscatória.

Sobre a matéria, vale lembrar que a multa aplicada tem expressa previsão em dispositivo de lei (Art. 44, I, da Lei 9.430/96), de observância obrigatória por este Colegiado.

Ademais, quanto ao seu suposto caráter confiscatório, não custa rememorar que tal comando constitucional é, a rigor, dirigido ao legislador. Assim sendo, toda e qualquer

análise tendente à não aplicação do dispositivo ao argumento de seu caráter confiscatório, importaria afastar sua aplicação em função de afronta à constituição, o que é, de igual sorte, terminantemente vedado a este Colegiado.

Por fim, no que toca ao pleito de exclusão dos juros de mora calculados com base na taxa Selic, releva trazer à colação o conteúdo da Súmula CARF nº 4. Confira-se:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Face ao exposto, VOTO no sentido de NÃO CONHECER o Recurso de Ofício; CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

João Victor Ribeiro Aldinucci - Redator Designado

Com o devido respeito, divirjo do ilustre relator, para dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de deduzir do preço de venda o valor retido a título de fidúcia (R\$ 7.500.000,00), proporcional à participação do contribuinte.

A incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos está fundamentada nos arts. 117 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) vigente à época dos fatos geradores, com a redação da Lei 7713/88. Basicamente, o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição (art. 138) e estará sujeito ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento (art. 142).

E, na dicção do art. 2º da Lei 7713/88, o imposto de renda é devido mensalmente, na medida em que os ganhos de capital forem sendo percebidos, devendo o imposto ser apurado no mês em que os ganhos forem sendo auferidos (vide § 2º do art. 117 do Regulamento). Desta forma, a parcela de R\$ 7.500.000,00 somente poderia ter sido tributada se fosse efetivamente recebida pelos vendedores e quando do seu recebimento.

De acordo com a Solução de Consulta nº 282 - Cosit - 2014, *"a parcela do valor da operação de alienação de participação societária auferida a título de valor suplementar integra o preço de venda da participação societária e deverá ser tributada como ganho de capital quando do seu auferimento, independentemente de tal valor suplementar ter sido fixado mediante sentença arbitral ou acordo entre as partes solucionando conflito*

instaurado em razão da rescisão de contrato de gestão". É que o imposto de renda da pessoa física está sujeito ao regime de caixa, de conformidade com o art. 2º antes mencionado.

Expressando-se de outra forma, se o valor ficou retido e não foi efetivamente recebido pelo contribuinte, é incabível a sua tributação. A incidência do imposto de renda somente pode ocorrer se houver efetivo acréscimo de riqueza nova, jamais sobre uma eventual expectativa de seu auferimento, que sequer se concretizou no mundo real. Veja-se as seguintes assertivas incontroversas formuladas pelo sujeito passivo:

Desse modo, em homenagem ao princípio da eventualidade, a defesa vem contestar a inclusão dessa parcela de valor, na base de cálculo do lançamento, por se tratar de recurso NÃO RECEBIDO PELO CONTRIBUINTE, mesmo sabedora de que este nada deve ao Fisco, quanto à venda de suas ações da AGRIPPEC, em 13 de agosto de 2007.

Veja-se, igualmente, o que consta expressamente do relatório da decisão recorrida, no ponto relativo à impugnação:

17) relativamente à alienação ocorrida em 13 de agosto de 2007, do valor de alienação, R\$ 350.000.000,00, poderia ter sido deduzido o valor de 7.500.000,00, retido pela compradora, CSRPAR PARTICIPAÇÕES S/A, a título de retenção em fidúcia, uma vez que os sócios somente receberam o valor líquido de R\$ 342.500.000,00;

Logo, não pode haver a incidência do imposto sobre tal quantia.

Questão idêntica, e relativa a outro vendedor, foi tratada no acórdão 2401005.254 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, onde, por unanimidade, decidiu-se o seguinte:

No que diz respeito o valor de alienação, merece acolhimento o pleito do contribuinte, uma vez que o valor retido pela empresa adquirente das ações da AGRIPPEC a título de fidúcia não constituía uma disponibilidade para os sócios. Houve a retenção, por parte da empresa compradora, como uma garantia de pagamento a título de indenização, se acaso não se cumprissem as cláusulas previstas no Contrato de Compra e Venda das Ações. A empresa compradora liberaria os 7.500.000,00, decorridos cinco anos do fechamento do negócio, acaso se cumprissem as cláusulas. Caso contrário, os sócio pagariam a título de indenização o valor de R\$ 7.500.000,00.

Conforme o Contrato de Compra e Venda de Ações, ficou estabelecido pagamento a título de indenização por parte dos vendedores acaso não se cumprissem as cláusulas contratuais. Ficou estabelecido um prazo de cinco anos a partir da data de fechamento do negócio, em 13 de agosto de 2007, para avaliação do cumprimento das cláusulas. Ficou estabelecido que a empresa compradora reteria um

valor de R\$ 7.500.000,00, a título de retenção em fidúcia, como garantia.

Percebe-se, facilmente, que a retenção em fidúcia constituía em uma indisponibilidade para os vendedores.

Assim, entendo que merece reforma o lançamento; não em relação ao valor da alienação em si, mas sim a respeito dos valores efetivamente recebidos pelo recorrente. Pois o imposto sobre a renda da pessoa física é regido pelo regime de caixa. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles.

O regime de caixa é o que melhor se harmoniza ao conceito constitucional de renda, porquanto identifica, com maior precisão, o conceito de acréscimo patrimonial disponível. Isso porque implica exigir o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física, independentemente de quando tenha surgido o direito a eles. Só é tributado o que efetivamente ingressa para o patrimônio do contribuinte.

Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos e/ou com cláusulas "suspensivas", caso concreto, o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no

recebimento de cada uma das parcelas pactuadas. Bem por isso é que o art. 2º da Lei nº 7.713/1988 está descrito nos seguintes termos:

[...]

A leitura do art. 2º da Lei nº 7.713/1988 evidencia que o imposto de renda da pessoa física, por opção do legislador, tem na percepção dos rendimentos ou dos ganhos de capital o próprio aspecto temporal da hipótese de incidência, o que significa dizer que, pelo regime de caixa, não surge obrigação tributária sem que haja a efetiva disponibilidade dos rendimentos ou dos ganhos de capital.

Nas palavras de Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, Malheiros, 5ª edição, p. 84), “A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”.

Processo nº 10380.727580/2012-54
Acórdão n.º **2402-006.866**

S2-C4T2
Fl. 1.040

Neste diapasão, estando comprovado a indisponibilidade do valor depositado como fidúcia, merece acolhimento o pleito do contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de deduzir do preço de venda o valor retido a título de fidúcia (R\$ 7.500.000,00), proporcional à participação do contribuinte.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci