



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.007848/2001-30
Recurso nº. : 139.215
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : MARIA CRISTINA SIMÕES DIAS DE SOUZA QUEIROZ
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 106-14.179

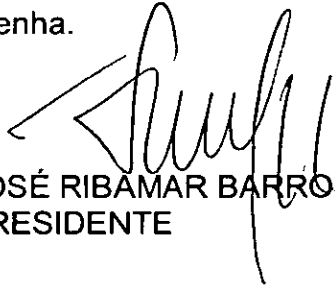
IRPF - ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL SUBSEQÜENTE À AQUISIÇÃO POR ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA - ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.532, DE 1997 - O ganho de capital não incide sobre as doações de quotas de capital feitas em adiantamento da legítima. Todavia, as alienações subseqüentes, promovidas pelo donatário,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

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA CRISTINA SIMÕES DIAS DE SOUZA QUEIROZ.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.



JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE



LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMÉU BUENO DE CAMARGO, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

Recurso nº. : 139.215
Recorrente : MARIA CRISTINA SIMÕES DIAS DE SOUZA QUEIROZ

RELATÓRIO

Maria Cristina Simões Dias de Souza Queiroz, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeiro grau de fls. 547/565, prolatada pelos Membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPO-II, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 572/625.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 04/12/2001 o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 03/04 e seus anexos de fls. 05/23, com ciência pessoal em 06/12/2001 (fl. 03), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.359.914,86, sendo: R\$ 2.740.612,50 de imposto, R\$ 2.563.842,99 de juros de mora (calculados até 30/11/2001) e R\$ 2.055.459,37 de multa de ofício (75%), referente ao fato gerador ocorrido em 30/04/1997.

Da ação fiscal resultou a constatação da seguinte irregularidade:

1) OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, às fls. 05/20.

Enquadramento Legal: art. 806 do RIR/94 (Leis nºs 8.218/91, art. 16 e 8.383/91, art. 96, § 10); arts. 1º, 2º 3º, 4º e §§, 16, § 2º, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º e 2º, da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

8.134/90; arts. 7º e 21, da Lei nº 8.981/95; art. 17, II, 23 e § 2º, da Lei nº 9.249/95; arts. 22 a 24, da Lei nº 9.250/95.

Multa de Ofício: 75%

O Auditor Fiscal da Receita Federal, autuante, esclareceu ainda, por intermédio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 05/20, entre outros, os seguintes aspectos:

- consta da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, ano-calendário 1996 (Declaração de Bens e Direitos) o recebimento em adiantamento da legítima, em 09/12/1996, de 517.552.500 ações ordinárias de nºs 517.552.500 a 1.035.105.000 da empresa Cia Campineira de Alimentos, pelo valor de R\$ 21.250.000,00, cujos doadores foram o Sr. Armindo Dias e sua esposa Célia Dias, seus progenitores. A contrapartida do recebimento destas ações foi declarada pela donatária como rendimentos isentos e não tributáveis;
- todas essas ações recebidas pela contribuinte e pelos demais donatários em adiantamento da legítima foram integralizadas, no quarto mês seguinte ao seu recebimento, mais precisamente em 10/04/1997, na empresa Arcel S/A, cujos únicos sócios até então eram os doadores e a empresa Utiler S/A, empresa sediada em Montivideo, no Uruguai;
- a contribuinte fez constar em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, ano-calendário 1997, item 04, quadro 7 (Declaração de Bens e Direitos) a integralização efetuada, pelo valor de R\$ 21.250.000,00, ou seja, pelo mesmo valor adotado quando do recebimento destas ações em adiantamento da legítima;
- a doação das ações foi efetuada conforme consta do Instrumento Particular de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

datado de 09/12/1996. Tal transferência constou do Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da Cia Campineira;

- foi fornecidos pela contribuinte, ao todo, quatro laudos, sendo: 01) assinado pelo Engenheiro Antonio Carlos Cerqueira de Camargo, datado de 05/12/96, que avaliou o valor do terreno, dos prédios e obras em andamento, e das máquinas, equipamentos e instalações da Cia Campineira de Alimentos, cujo resultado final foi de R\$ 94.337.736,12; 02) elaborado pela empresa Toledo Corrêa Marcas e Patentes S/C Ltda, assinado pelos advogados Flávio Leonardos e Paulo Roberto Toledo Corrêa, datado de 02/12/96, que avaliou a marca Triunfo, pertencente à mesma empresa, cujo resultado final foi de R\$ 131.523.419,26; 03) Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido, elaborado pelo perito Antônio Álvaro Faria da Costa, datado de 09/12/96, que concluiu que a participação do Sr. Armino Dias corresponde a vinte e cinco por centos das ações da Cia Campineira de Alimentos, valiam R\$ 60.487.233,38; 04) Laudo "Aditivo" ao Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido, também elaborado pelo perito Antônio Álvaro Faria da Costa, que estimou que, além do valor descrito, as ações do Sr. Armino poderiam ser acrescidas de quarenta e cinco pontos percentuais;
- após diligência efetuada na Danone S/A (a empresa Danone S/A em ata datada de 28/11/97, incorpora a Cia Campineira de Alimentos), verificou-se que o Sr. Oswaldo Ramalho, citado no Laudo de Avaliação datado de 09/12/96, só havia sido contratado pela Campineira no ano seguinte (02/05/97), através de Contrato Temporário, e, em 01/08/97, em contrato por tempo indeterminado, dados confirmados pelo próprio Sr. Oswaldo, em Termo de Declaração prestado à fiscalização, em 22/10/2001, onde acrescentou que não havia prestado serviços à Cia Campineira de Alimentos em data anterior a sua contratação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

- os balancetes analíticos que foram acostados ao laudo pericial e que serviram de base ao trabalho do perito têm a data de emissão de 02/12/97;
- ouvido pela fiscalização, confessou em Termo de Declaração prestado em 03/12/2001, que apresentou o Laudo em dezembro de 1997. Informou ainda, que a avaliação do Patrimônio Líquido da Cia Campineira tinha como objetivo embasar negociação das ações do Sr. Armindo Dias. Acrescentou ainda que, o Sr. Antônio Carlos que realizou a avaliação do imobilizado, também realizou seus trabalhos em 1997, tendo inclusive acompanhado este perito em algumas diligências realizadas em 1997;
- assim, ficou constatado que o laudo foi antedatado, sendo elaborado posteriormente à doação e até mesmo a integralização de capital efetuada pelos donatários, ou seja, à época da doação, era absolutamente impossível que o doador possuísse este Laudo;
- ainda, ficou constatado que o laudo assinado pelo Sr. Antônio Carlos foi antedatado, e, ressalta que o laudo assinado pela empresa Toledo Corrêa Marcas e Patentes S/C Ltda não foi concluído em 02/12/96m data de sua assinatura;
- desta forma, a Fazenda Nacional não pode aceitar, por não terem sido elaborados na data alegada pelo doador, os Laudos apresentados à fiscalização;
- os referidos laudos teriam servido como parâmetro para a adoção do custo de aquisição das ações recebidas pela contribuinte em adiantamento da legítima, ações estas que foram posteriormente integralizadas na pessoa jurídica, em operação sujeita à tributação por ganho de capital, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.249/95;
- pela não existência dos laudos de avaliação na época da doação, não há como aceitar os valores ali descritos, sendo este o motivo da fiscalização ter concedido ao doador, como custo de aquisição de suas ações, o valor patrimonial, no total de R\$ 11.917.000,00, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

dividido por 4(quatro= nº de donatários), apura-se o valor de R\$ 2.979.250,00, como custo de aquisição das ações recebidas em adiantamento da legítima, da declaração de bens da donatária, nos anos-calendário de 1996 e 1997;

- a donatária ao integralizar as ações da empresa Arcel S/A, deveria ter apurado o ganho de capital com base na diferença entre o valor de alienação (R\$ 21.250.000,00 e o custo de aquisição igual a R\$ 2.979.250,00, apurando-se o resultado de R\$ 18.270.750,00, diferença que serviu de base de cálculo para apuração do ganho de capital, nos termos do art. 23, da Lei nº 9.249/95;
- não se trata, no caso da presente fiscalização, de desconsiderar o ato jurídico da doação e sim o seu custo de aquisição, e ainda, a fiscalização não está discutindo o valor da integralização;
- a legislação tributária não proíbe que a pessoa física integralize bens na pessoa jurídica por valor maior do que o constante da Declaração de Ajuste Anual, apenas exige que assim o procedendo seja recolhido o respectivo ganho de capital;
- o custo de aquisição, adotado pela contribuinte, para as ações recebidas em adiantamento da legítima, não serve para a Fazenda Nacional, visto não possuir embasamento técnico.

A autuada irresignada com o lançamento apresentou tempestivamente em 26/12/2001, por intermédio de seu Representante Legal (Instrumento de fls. 521/522) a sua peça impugnatória de fls. 473/519, instruída pelos documentos de fls. 523/544, que após historiar os fatos registrados no Auto de Infração e seus anexos, se indispôs contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos argumentos, devidamente relatados às fls.549/552.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os Membros da Quarta Turma da Delegacia da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP-II, acordaram, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo-se a exigência do crédito tributário, nos termos do Acórdão DRJ/SPOII Nº 05.105, de 24 de novembro de 2003, de fls. 547/565.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.
Ano-calendário: 1997*

Ementa: DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA. VALOR DE MERCADO. NECESSIDADE DE LAUDO DE AVALIAÇÃO.

Nas operações de doação em adiantamento da legítima, efetuadas anteriormente à vigência da Lei 9.532/1997, considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos doados o valor atribuído para efeito do imposto de transmissão ou, na ausência desse, o valor de mercado.

Para atribuição do valor de mercado, é imprescindível que este esteja respaldado por laudo de avaliação efetuado por três peritos ou empresas especializadas.

DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA. VALOR DE MERCADO. ARBITRAMENTO.

A constatação de que o laudo de avaliação que respaldou o valor de mercado atribuído à doação em adiantamento da legítima foi antedatado, constituiu motivo suficiente para a que a autoridade fiscal afaste os seus efeitos e proceda ao arbitramento do custo de aquisição.

Reputa-se válida a técnica de arbitramento pelo valor patrimonial, critério previsto em lei para valorar ações não cotadas em bolsa.

ARBITRAMENTO. IMPEDIMENTO.

Não constitui parâmetro para determinação do valor de mercado, a impedir o arbitramento, a operação de compra e venda das ações doadas, efetuada meses após a realização da doação, tendo por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

adquirente empresa que já detinha a maior parte das ações da empresa adquirida.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL.

Na conferência de bens e direitos efetuada pela pessoa física a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, tributa-se como ganho de capital a diferença a maior, se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens.

ENQUADRAMENTO LEGAL.

*Verificada a subsunção dos fatos à norma legal e, existentes no auto de infração as condições necessárias e suficientes para o exercício de ampla defesa do contribuinte, é válido o procedimento, ainda que imperfeito o enquadramento legal.
Lançamento Procedente."*

A contribuinte foi cientificada dessa decisão em 06/01/2004 (fl. 569), e, com ela não se conformando, interpôs, por intermédio de seu Representante Legal (Instrumento de Mandato – fl. 521/522), dentro do tempo hábil (12/01/2004), o Recurso Voluntário de fls. 572/625, no qual demonstrou sua irrisignação contra a decisão supra ementada, que em apertada síntese, pode assim ser resumido:

- inicialmente, apresentou um resumo dos fatos referentes à negociação das ações;
- o Auditor Fiscal, revendo toda a operação, não concordou com o valor atribuído pelo sr. Armino Dias à sua participação societária (25%) no capital da Cia Campineira de Alimentos, e, por esse motivo, desqualificou o valor constante do Instrumento de Doação como Adiantamento de Legítima, como se isso lhe fosse possível, e resolveu, de forma arbitrária e ilegal, que a doação deveria ter adotado como valor o do resultado do patrimônio líquido da Cia Campineira, em 31/12/95, no montante de R\$ 47.668.000,00, que de acordo com sua participação societária de 25%, valeriam R\$ 11.917.000,00, e sendo quatro donatários, conseqüentemente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

deveria ser adotado o valor de R\$ 2.979.250,00, como custo de aquisição das ações e não R\$ 21.250.000,00;

- o Auto de Infração centrou a capitulação legal no art. 806 do RIR/94. Agora, a decisão recorrida admite expressamente que o Auditor Fiscal se serviu desse dispositivo legal por falta de outro, como se isso fosse possível para fundamentar a exigência tributária;
- a própria relatora admitiu que inexistia disposição expressa na legislação determinando a obrigatoriedade de laudo de avaliação, nos casos de doação com adiantamento da legítima. Assim, verifica-se que foi efetuado o lançamento sem que estivesse tipificada, em dispositivo legal, a obrigação para o doador providenciar a avaliação de bens doados e atribuir-lhe o valor resultante, conseqüentemente, faz com que o auto de infração seja nulo de pleno direito;
- transcreveu o dispositivo do art. 142 do CTN, e, de outra parte, menciona que é essencial a indicação precisa de enquadramento legal infringido, consoante o previsto no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e sua falta determina a nulidade do auto de infração;
- ratificou ainda, todos os argumentos já argüidos na sua impugnação, especialmente quando demonstrou a desnecessidade do laudo de avaliação e a inaplicabilidade do art. 806 do RIR;
- não pode ser aplicada a analogia, pois acabou por fazer tábula rasa do parágrafo primeiro do art. 108 do CTN, pois exigiu tributo não previsto em lei;
- ao desconsiderar o valor atribuído pelo doador às ações doadas, valor este corroborado por laudo de avaliação, ainda que posterior ao instrumento de doação, e consentâneo com transação efetivada com ações da mesma companhia realizada cinco meses após com a Cie. Gervais Danone, o que significou que o valor adotado pelo doador estava consubstanciado em valor de mercado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

- entendeu o autuante, em razão da suposta inexistência de laudo de avaliação que o valor do custo de aquisição atribuído às ações recebidas, se deu de forma aleatória;
- pode-se facilmente constatar que pelo Termo de Declaração de 29/11/2001, o Auditor Fiscal conduziu os donatários a um único caminho, qual seja o de lavar o fato para o art. 806;
- em que pese todo o esforço do autuante, o disposto do artigo citado, aplica-se exclusivamente aos bens e direitos adquiridos até a data de 31 de dezembro de 1991;
- a matriz legal do art. 806 do RIR/94 compreende o art. 96, § 10, da Lei nº 8.383/91 e o art. 16 da Lei nº 8.218/91;
- é necessário que se alerte para o contexto em que se encontra inserido no RIR/94, o seu art. 806, ou seja: "Bens ou Direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991";
- está claro que no art. 806 não exige laudo de avaliação na apuração do custo de aquisição de participação societária havida por doação em adiantamento da legítima em data posterior a 31/12/91;
- a teor da IN 39/93, art. 7, § 2º e AD COSIT 77/93, o disposto naquele artigo aplica-se, inclusive, às participações societárias adquiridas por pessoas físicas desobrigadas da apresentação de declaração relativa ao exercício de 1992;
- este entendimento coaduna-se com a manifestação da própria Secretaria da Receita Federal, no Programa do Imposto de Renda 2001, Perguntas e Respostas, pergunta 496;
- ademais, o próprio autuante, poderia ter percebido que a aplicação do art. 806 restringe-se aos bens e direitos adquiridos até 31/12/91, bastando para tanto que atentasse para o conteúdo da ementa do Acórdão nº 104.17760 do CC, por ele declinado no Termo de Verificação;
- muito embora o Auditor Fiscal tenha citado o ADN DPRF nº 08/92 em seu Termo de Verificação Fiscal, provavelmente não tenha



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

tomado conhecimento de seu conteúdo, uma vez que o mesmo é claro em suas expressões não dando margem à interpretação diversa;

- trouxe também à colação, o posicionamento deste Conselho de Contribuintes, através da decisão do Acórdão nº 104.17.908/2001;
- acrescentou ainda que, o parâmetro de avaliação são prerrogativas exclusivas do contribuinte e não método de arbitramento colocado à disposição do fisco, como fez o Auditor Fiscal no presente caso;
- tanto o CTN (art. 148) como o RIR (art. 804) determinam um procedimento administrativo obrigatório de dirimir a questão relativa à controvérsia quanto à determinação do preço a ser atribuído ao bem ou direito;
- ademais, a motivação para a prática do ato jurídico administrativo de lançamento deve estar em consonância com o que reza o art. 142 do CTN;
- o enquadramento legal utilizado pelo auditor fiscal foi contestado ponto a ponto, norma por norma, em quadro sinótico apresentado na impugnação, que pela sua importância foi novamente reproduzido neste recurso;
- da análise da interpretação dada pela relatora, percebe-se que ela não atentou para o que está prescrito no parágrafo 1º do r. citado art. 108 do CTN;
- se não existe disposição expressa aplicável à matéria e o emprego da analogia não pode resultar em exigência de tributos não previstos em lei;
- equivocou-se a relatora *a quo* por concluir que o laudo de avaliação é o único instrumento hábil a determinar o valor de mercado das ações, quando o meio hábil na realidade é uma oferta recebida de terceiros pretendentes em adquirir as ações;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

- transcreveu a definição de preço de mercado trazida pelo Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva;
- não entendeu porque a relatora trouxe à colação matéria não pertinente à lide (art. 434 – RIR/94, que cuida de matéria relacionada à distribuição disfarçada de lucro);
- outro fato a causa espanto, inserido no voto da relatora, é a forma pela qual ela se refere à jurisprudência administrativa;
- ora, há uma incoerência na forma de conduta da relatora uma vê que ela, para corroborar sua tese de que o auto de infração, mesmo não enquadrando o fato no dispositivo legal, pode prevalecer, cita Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes. Assim se a jurisprudência administrativa não se presta a corroborar argumentos da recorrente, também não serve para sustentação do lançamento para as turmas julgadoras;
- em seguida, transcreve dispositivos legais citados no Auto de Infração e conclui que também não se prestam para fundamentar o lançamento tributário;
- todos os artigos da Lei nº 7.713/88 não se aplicam ao fato concreto ocorrido, porque, absolutamente, não houve rendimento tributável, em razão da isenção estabelecida pelo inciso XVI do art. 6º da mesma lei;
- esclareceu ainda, que não houve qualquer infração ao dispositivo do art. 16 porque foi utilizado o valor corrente atribuído no Instrumento de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima;
- como pode-se observar todos os dispositivos descritos no Auto de Infração são totalmente inaplicáveis ao caso em concreto, por não guardarem nenhuma relação como o fato em questão;
- de forma idêntica, também para a IN SRF nº 31/96 e o ADN DPRF nº 08/92;
- e, concluiu: o procedimento de ofício tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e a norma legal infringida se materializou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

ao desamparo das normas aplicáveis e sem a observância do rigor técnico acurado a que todo procedimento fiscal deve atentar;

- quanto ao valor de mercado atribuído pelos doadores, a decisão recorrida não aceitou o valor atribuído pelos doadores e isso porque o laudo de avaliação que o alicerçava, foi elaborado após o instrumento de doação, o que não invalida a utilização do valor dele constante até porque o laudo era desnecessário;
- foi invocado o art. 148 do CTN, uma vez que entenderam, por problemas de datas dos laudos de avaliação do patrimônio líquido da Cia Campineira de Alimentos, impediriam que fosse levado em consideração. E, arbitraram o valor do mencionado patrimônio líquido, nos termos do art. 804 do RIR/94;
- o valor corrente atribuído no Instrumento de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima está isento do imposto de renda, em virtude do disposto no art. 40, inciso XIV e no art. 801, inciso II, ambos do Regulamento do Imposto de Renda 1994;
- transcreveu ainda o art. 809 e concluiu que, a definição real de preço corrente nada mais é do que o obtido em negociação com terceiro, e, ementa do Acórdão nº 104-15.377;
- em relação aos bens e direitos havidos em adiantamento da legítima a partir de 01/01/98, transcreveu os arts. 39 e 119 do RIR/99, da sua leitura revela que somente adiantamento da legítima ocorridos a partir de 1998, por valor superior ao que consta da declaração de bens do doador é que estão sujeitos à tributação do ganho de capital;
- a tributação não alcança a pessoa do donatário, posto que na forma do inciso II do § 5º, o imposto deverá ser pago pelo doador, e, concluiu, se foi editada lei nova (Lei nº 9.532/97) criando a hipótese de incidência, é porque anteriormente a operação estava alcançada pela isenção do art. 40, inciso XIV do RIR/94 ou a exclusão do art. 801, inciso II do mesmo Regulamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

- ressaltou ainda que, a fiscalização teve início na pessoa do doador (Sr. Armindo Dias), sendo desviada para a recorrente, seu irmão e irmãs, que na condição de donatários, não puderam imiscuir-se no processo de formação do valor atribuído às ações doadas;
- conforme consta no Termo de Declaração, datado de 29/11/2001, ela aceitou a doação, sem qualquer restrição, não tendo tido qualquer participação a respeito do laudo de avaliação;
- utilizou como custo de aquisição o valor constante do Instrumento de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima para conferir as ações ao capital social da ARCEL S/A, donde constata-se, que não houve ganho de capital algum na operação realizada;
- caso houvesse, à época dos fatos, a hipótese de incidência, hoje prevista no art. 23 da Lei nº 9.532/97, o imposto decorrente do ganho de capital ficaria a cargo do doador;
- insiste a decisão recorrida que não está havendo tributação da doação, mas sim, o ganho de capital que a recorrente teria auferido quando da transação, posterior a doação, com a ARCEL, em virtude do arbitramento feito pelo auditor fiscal quanto ao valor das ações doadas;
- como beneficiária do Termo de Doação, feito em adiantamento da legítima cabia-lhe, tão somente, incluir o valor das ações recebidas em sua Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário 1996, o que realmente o fez na declaração de bens;
- não teve qualquer participação na fixação do valor dos bens doados e qualquer que fosse esse valor, o acréscimo patrimonial sofrido em razão da doação com a natureza de antecipação da legítima, esta fora do alcance da tributação, nos termos do art. 801, II do RIR/94, repetindo disposições da Lei nº 7.713/88;
- não podia o fisco desnaturar, sem base legal para tanto, o valor constante de sua declaração de bens, eis que o art. 806 do RIR/94



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

não podia ser utilizado porque destinado, apenas, para a retificação do valor dos bens constantes nas declarações referentes ao exercício de 1991.

Às fls. 625/626, constam procedimentos do arrolamento de bens/direitos para seguimento do recurso voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Da análise dos autos verifica-se que o lançamento foi motivado pela constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, cuja infração está capitulada no art. 806 do RIR/94 (Leis nºs 8.218/91, art. 16 e Lei nº 8.383/91, art. 96, § 10) e artigos 1º ao 4º, parágrafos, 16 §2º, da Lei n.º 7.713; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 7º e 21, da Lei n.º 8.981/95; artigo 17 II, art. 23 e § 2º da Lei n.º 9.249/95 e artigos 22 a 24, da Lei n.º 9.250/95.

A peça acusatória está lastreada no entendimento de que, em 10 de abril de 1997, a contribuinte e outros donatários (3) integralizaram na empresa Arcel S/A as ações recebidas em doação, em adiantamento da legítima na data de 09/12/1996, cujos doadores foram o Sr. Armindo Dias e sua esposa Célia Dias, seus progenitores.

O imposto não incidiu sobre as ações recebidas, em doação, por adiantamento da legítima. O tributo foi exigido à conta de alienação de bens e/ou direitos, nada importando que a Recorrente, quem vendeu ou prometeu vender, tenha-os recebido, por doação, em adiantamento da legítima. A não incidência do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

imposto, prevista no art. 22, inciso III da Lei nº 7.713, de 1988, é restrita às doações em adiantamento da legítima e às entidades nele referidas, não se estendendo às alienações subseqüentes promovidas pelos donatários.

Por outro lado, a principal tese argumentativa do recorrente consiste na assertiva de que não ocorreu o ganho de capital a tributar, porque o custo de aquisição era o valor que constou do instrumento de doação (R\$ 21.250.000,00 para cada um dos donatários).

É evidente, que o pagamento de subscrição de ações de uma empresa com ações que o sócio subscritor possuía em outra empresa configura alienação de participação societária e a diferença entre o custo corrigido e o valor da alienação é rendimento tributável.

No caso de ações ou quotas recebidas por doação, antes da vigência da Lei nº 9.532/97, considera-se custo de aquisição o valor que as ações tinham originariamente na época da doação.

Não há como fugir desta interpretação, eis que o custo de aquisição, para fins de determinação do ganho de capital, é o valor atribuído ao bem ou direito ou o valor pago na sua aquisição. Somente na ausência deste, frise-se, condição esta essencial e necessária, cabe aplicar, conforme o caso, o disposto nos incisos I a IV do art. 16 da Lei nº 7.713/88.

In casu, o Instrumento Particular de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima lavrado em 09/12/96 deixou claro que em 09/12/1996, foi efetuada a doação de 517.552.500 ações ordinárias da empresa Cia Campineira de Alimentos, pelo valor de R\$ 21.250.000,00, cujos doadores foram o Sr. Armino Dias e sua esposa Célia Dias, seus progenitores. A contrapartida do recebimento destas ações foi declarada pela donatária como rendimentos isentos e não tributáveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

Sem dúvida alguma, que este quantitativo representa o valor da transação por qual foi efetuada a transferência da participação societária do Sr. Armindo na empresa Cia Campineira de Alimentos. Assim, seguindo a regra contida no caput do art. 16 da Lei nº 7.718/88, este valor de R\$ 21.250.000,00 constitui o custo de aquisição para a donatário em referência, na futura alienação que veio a realizar.

Como já devidamente descrito no relatório, a fiscalização constatou que os laudos de avaliação apresentados para justificar o valor da doação das ações (no valor de R\$ 85.000.000,00) não existiam na época da doação, sendo este o motivo do auditor autuante ter concedido ao donatário, como custo de aquisição de suas ações, adotando como valor o resultado do patrimônio líquido da Cia Campineira, calculado em 31/12/95, no montante de R\$ 47.668.000,00, pelo que 25% pertencentes ao Sr. Armindo Dias valeriam R\$ 11.917.000,00, sendo este valor dividido por quatro (nº de donatários), sendo assim, o donatário (recorrente) devia utilizar-se como custo de aquisição de suas ações, o valor correspondente ao montante R\$ 2.979.250,00.

A Recorrente, já por ocasião da impugnação e reiterado em grau recursal, requer que seja considerado, no cálculo de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição da participação societária, para tanto, apresenta o Instrumento Particular de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima, através da qual recebeu quotas de capital da empresa "Cia Campineira de Alimentos". Consta do referido instrumento, lavrado em 09/12/1996, que o Sr. Armindo Dias doou ações da citada empresa, no valor de R\$ 85.000.000,00, a quatro pessoas, cabendo ao interessado 25% do valor total, que correspondente o valor de R\$ 21.250.000,00.

Por oportuno, transcreve-se abaixo o art.16 da Lei nº 7.713, de 22 e dezembro de 1988, o qual trata da apuração do custo de aquisição de bens e direitos, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

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

I – o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II – o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III – o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

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

V – seu valor corrente, na data da aquisição.

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

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

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

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

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

O vocábulo preço, de acordo com De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, vol. III, 12ª ed., editora Forense, 1996, vem do latim *pretium*, entendendo-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

se o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro. Representa, segundo o mesmo autor, a soma em dinheiro, em que se determina o valor da coisa para que sirva de base à operação de que será objeto. Designa, sempre, um valor expresso em dinheiro.

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

Esta quantia representa o valor da transação pelo qual foi efetuada a transferência da participação societária. Portanto, seguindo a regra contida no *caput* do art. 16 da Lei nº 7.713/1988, este valor de R\$ 21.250.000,00 constitui o custo de aquisição para a donatário em referência, a ser considerado na apuração do eventual ganho de capital ocorrido na alienação.

A diferença positiva (se houver) entre o valor de transmissão do referido bem e o respectivo custo de aquisição, ou seja, a mais-valia realizada, constitui o ganho de capital sujeito à tributação pelo imposto de renda, o que não é o caso em contenda, uma vez que o valor da transferência das ações para a empresa Arcel S/A, como integralização de aumento de capital, foi efetuado pelo.

E, para o caso em concreto, o valor de mercado foi o estabelecido no Instrumento Particular de Doação de Ações como Adiantamento da Legítima, cujas assinaturas ali apostas foram objeto de reconhecimento de firma no 1º Tabelião de Notas – Campagnonte, Campinas-SP, na data de 09/12/1996, que representou o valor de R\$ 85.000.000,00, que dividido por quatro (04) – número de donatários, resultou na importância de R\$ 21.250.000,00 para cada um, dentre eles o recorrente, como consta também da Declaração de Ajuste Anual do recorrente do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, pelo valor que lhe coube, como também no Livro de Transferência de Ações da Cia. Campineira de Alimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.007848/2001-30
Acórdão nº : 106-14.179

Posteriormente, denota-se que a empresa Cie Gervaise Danone adquiriu pelo valor de R\$ 90.747.700,00 pelos 25% da participação acionária da então Arcel na Cia Campineira de Alimentos, o que legitima mais ainda que o valor apontado pelo Sr. Armindo Dias (doador), no instrumento de doação das ações a seus filhos.

Razão também assiste à Recorrente quando argumentou de que não poderia ter a fiscalização capitulado a infração no art. 806 do RIR/94, pois este dispositivo não se aplicava ao caso em concreto, uma vez que tal dispositivo referia-se ao contexto da Subseção I – Bens ou Direitos Adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o que não era o caso, pois a doação somente se realizou em dezembro de 1996, assim como, da não necessidade da existência de laudos de avaliação.

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004.


LUIZ ANTONIO DE PAULA

