



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

**Processo nº** 10850.002615/2001-11  
**Recurso nº** 154.943 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-00.306 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de outubro de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** HELOISA DO CARMO FARIA RIBEIRO  
**Recorrida** 3ª TURMA DRJ SÃO PAULO II (SP)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda lançar o imposto decorrente da apuração de ganho de capital devido no ajuste anual decai após cinco anos da data da alienação, se esta for à vista, ou da data do recebimento das parcelas, se for a prazo, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

PERMUTA. EXCLUSÃO DA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. CABIMENTO.

Exclui-se da apuração de ganho de capital apenas a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DE QUOTAS POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS. ANOS-CALENDÁRIO NOS 1994 E 1995.

O custo de aquisição das quotas por incorporação de lucros ou reservas ocorridas nos anos-calendário 1994 e 1995 é zero.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORES. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS A PARTILHA. INCIDÊNCIA.

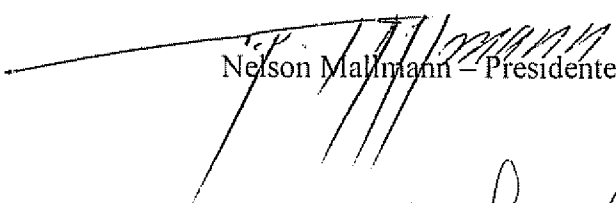
Legítima a aplicação de multa de ofício sobre tributo relativo a fatos geradores ocorridos após a partilha, visto que os rendimentos que lhe deram origem já foram recebidos diretamente pelo sucessor, sendo de sua responsabilidade a apuração e recolhimento do imposto devido.

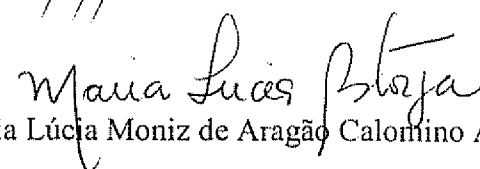
Acolhida a arguição de decadência.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ganho de capital referente aos meses de outubro e novembro de 1996 e , no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir do imposto apurado os valores R\$ 15.970,73; R\$ 1.597,07; R\$ 1.597,07; R\$ 1.597,07; R\$ 1.597,07 e R\$ 1.597,07, referente ao fatos geradores dos meses de maio, julho, setembro e novembro de 1998 e janeiro e março de 1999.

  
Nelson Mallmann – Presidente

  
Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Relatora

EDITADO EM:

21 JUN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Participaram do julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, João Carlos Cassuli Junior (Suplente Convocado), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Heloísa Guarita de Souza e Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 647 a 649 - volume III, integrado pelos demonstrativos de fls. 643 a 646 - volume III, pelo qual se exige a importância de R\$109.011,24, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, tendo em vista a apuração de omissão de ganho de capital, nos anos-calendário 1996 a 1999.

### DA AÇÃO FISCAL

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 648 e 649 - volume III) e ao Termo de Constatação Fiscal (fls. 635 a 642 - volume III), verifica-se que exige-se da interessada o imposto de renda referente à omissão de ganho de capital na alienação de quotas de capital, na qualidade de sucessora do espólio de Manoel José do Carmo Faria, até a data do encerramento do inventário, e após esta data, como contribuinte.



Relata o autuante, à fl. 635 – volume III, que o *de cujus* Manoel José do Carmo Faria, CPF nº 011.971.698-49, alienou quotas de capital social de diversas empresas das quais era sócio no ano-calendário de 1996, conforme se verifica em sua DIRPF/1997 (fls. 20 a 33 – volume I), nos termos do “Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças” (fls. 76 a 86 – volume I), datado de 25/10/1996, posteriormente aditado, em 26/03/1997, pelo “Instrumento Particular de Aditamento a Instrumento Particular de Cessão de Quotas de Sociedade Comercial Limitada” (fls. 368 a 370 – volume II), e, novamente aditado, em 20/05/1998, pelos herdeiros do “de cujus” através do “Aditamento a Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda de Quotas de Capital e Outras Avenças” (fls. 112 a 116 – volume I).

Conforme consta do contrato original (fls. 76 a 86 – volume I), de 25/10/1996, o Sr. Manoel José do Carmo Faria e o Sr. José Antônio do Carmo Faria detinham, cada um, 50% das quotas de capital das empresas CANGURU VEÍCULOS LTDA., CONCRETOESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., FARIA IMPORTADORA LTDA., FARIA MOTOS LTDA., FARIA VEÍCULOS LTDA. e FINAMA AUTO FINANCIAMENTO S/C LTDA. De acordo com o referido contrato o Sr. Manoel José passou a deter 100% do capital social da CONSTRUFERT e o Sr. José Antônio, 100% das demais empresas, o que foi transacionado da seguinte forma:

- O Sr. Manoel José cedeu para CONSTROESTE, a totalidade das quotas que possuía das empresas CANGURU VEÍCULOS, CONSTRUMARCO, FARIA IMPORTADORA, FARIA MOTOS e FINAMA, recebendo o valor de U\$1.760.000,00, em vinte e duas parcelas de U\$80.000,00, mensais e consecutivas, vencendo a primeira em 25/11/1996 e, as demais, nos mesmos dias dos meses subseqüentes;
- A CONSTRUFERT cedeu para CONSTROESTE a totalidade das quotas que possuía das empresas FINAMA e CONSTRUMARCO, recebendo em pagamento U\$3.906.809,50;
- O Sr. Manoel José permutou a totalidade das quotas da empresa CONSTROESTE de sua titularidade com a totalidade das quotas de titularidade do Sr. José Antônio da empresa CONSTRUFERT;
- A CONSTRUFERT permutou com a CONSTRUMARCO as quotas de capital social de que eram titulares. A primeira entregou a totalidade das quotas da CONSTRUMARCO, recebendo em troca a totalidade das quotas de capital que a segunda possuía dela;
- O sócio Manoel José, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT, da qual passou a ser titular absoluto, recebeu por cessão das empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE o correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuíam perante o DER (Departamento de Estradas de Rodagem);



- Foram também realizadas transferências de outros bens entre os dois sócios e as empresas das quais participavam, bem como acordadas outras cláusulas a fim de implementar a pretensão dos sócios de desfazer a unidade de suas atividades empresariais.

A fiscalização considerou a transação resultante da operação de permuta das quotas de capital social efetuada entre o Sr. Manoel José e o Sr. José Antônio sujeita à apuração de ganho de capital, por entender que apenas a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de torna, poderia ser excluída na determinação do ganho de capital, nos termos do art. 801, inciso IV, do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 (fl. 636 – volume III).

O contrato original dispunha que as condições da permuta em questão estariam previstas em documento próprio (contrato de permuta de participações societárias), celebrado na mesma data, e que deveriam ser observadas e cumpridas pelas partes. Intimada a apresentar o contrato de permuta de participações societárias, a inventariante, Sra. Cezira de Oliveira, informou que (fl. 136 – volume I): *“No tocante aos contratos particulares de cessão de quotas, eles não chegaram a ser lavrados. É que no momento em que o redator daquele instrumento diz instrumento de ‘cessão de quotas’, ele estaria dizendo ‘instrumento de alteração contratual’ e estes foram elaborados, claro”*.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, 50% do total dos créditos que as empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE possuíam junto ao DER, correspondente a R\$14.553.559,11 (fl. 108 – volume I), seria recebido por Manoel José do Carmo Faria pela alienação das quotas de capital da empresa CONSTROESTE. Conforme “Aditamento a Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda de Quotas de Capital Social e Outras Avenças” (fls. 112 a 116 – volume I), o valor recebido foi reduzido para R\$3.000.000,00. A fiscalização considerou como valor da transação, para fins tributários, a soma do valor das quotas da empresa CONSTRUFERT, entregues por José Antônio do Carmo Faria a Manoel José do Carmo Faria (R\$ 3.288.778,00 – fl. 410 – volume II), com 50% do crédito que as empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE possuíam junto ao DER, resultando na importância de R\$17.842.337,11 (fl. 637 – volume III).

De acordo com o autuante, o custo das quotas de capital das empresas alienadas teria sido feito de forma incorreta pelo *de cujus*, pois, ao incorporar os lucros obtidos nos anos-calendário de 1994 e 1995, considerou como custo das quotas recebidas o valor do lucro capitalizado (fl. 639 – volume III). A fiscalização afirma que as partes societárias referentes a lucros apurados em 1994 e 1995, incorporados ao capital da empresa, somente apresentam custo de aquisição igual ao valor dos lucros, quando a empresa não houver restituído capital aos sócios nos cinco anos anteriores e nos cinco anos subsequentes, nos termos do estabelecido nos §§ 3º e 4º do art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994 e na IN SRF nº 48, de 1998, art. 13, §§ 2º e 3º (fls. 369 e 370 – volume III). Considerando que a alienação destas quotas ocorreu em período inferior a cinco anos, para fins de apuração do ganho de capital, o seu custo é igual a zero. Desta forma, foram recalculados os custos das quotas de capital social alienadas pelo *de cujus*, calculando-se para cada empresa o percentual correspondente do ganho de capital, conforme planilhas de fls. 618 a 621 – volume III.

O percentual do ganho de capital foi aplicado a cada parcela recebida (fls. 622 a 632 – volume III), apurando-se o imposto devido. No caso da empresa CONSTROESTE, a omissão foi total, pois não havia sido apurado ganho de capital pelo contribuinte (*de cujus* ou herdeira); enquanto que nas demais, FINAMA AUTO FINANCIAMENTO, CANGURU VEÍCULOS e FARIA MOTOS, a omissão foi parcial, tendo em vista o erro apontado pela fiscalização no cálculo do custo de aquisição.



Considerando que as quotas de capital das empresas foram realizadas no ano-calendário de 1996, mas os pagamentos se prorrogaram até o ano-calendário de 1999, os fatos geradores ocorridos até a data da partilha, o lançamento para cobrança dos tributos devidos pelo *de cujus* foi efetuado na figura dos sucessores, sem multa de ofício, proporcionalmente à meação/quinhão de cada um (art. 131, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966). Após a partilha, o imposto decorrente das parcelas recebidas referente às alienações das quotas passou a ser de responsabilidade da própria da contribuinte, na condição de herdeira, sendo exigido com a aplicação da multa de ofício.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou, a impugnação de fls. 653 a 679 - volume III, instruída com os documentos de fls. 681 a 747 - volume III, na qual alega, em síntese, que:

- o lançamento sobre o ganho de capital apurado por parte do contribuinte Manoel José do Carmo Faria estaria decaído;
- o fato de não se tratar de permuta entre unidades imobiliárias, sem recebimento de torna, não descaracteriza a operação de permuta;
- como cada irmão detinha 50% das quotas de cada uma das empresas que compunham o grupo familiar, a transação ocorrida representou apenas uma reorganizando empresarial, não havendo ganho de capital;
- ao decidirem pela divisão do grupo empresarial, verificou-se que as empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE detinham crédito em valor junto ao DER, o qual foi também repartido para que nenhum dos irmãos sofresse prejuízo;
- o valor efetivamente recebido do DER foi R\$3.000.000,00 e não R\$14.553.559,11, conforme computado pelo autuante como valor da alienação;
- discorda da atribuição de custo zero na incorporação de lucros ao capital, entendente que o disposto na IN nº 48, de 1998 não se aplica ao caso, uma vez que os fatos são anteriores à sua edição, vigorando à época a IN nº 31, de 1996;
- ao contrário do observado pela autoridade fiscal, o imposto relativo ao mês de junho/97, vencido em julho de 1997, foi recolhido pelo espólio, como demonstra a cópia do recolhimento anexa.

Em 10/04/2002, a contribuinte anexou o parecer técnico de fls. 762 a 781 – volume IV, acompanhado dos documentos de fls. 782 a 918 – volume IV, para atestar a procedência dos argumentos apresentados na impugnação, bem como aditamento à impugnação (fls. 919 e 920 – volume IV), reiterando a preliminar de nulidade por decadência suscitada anteriormente e apresentando cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito (fls. 921 a 943 – volume IV).

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA



Apreciando a impugnação da contribuinte, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP), julgou parcialmente procedente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-15.883 (fls. 985 a 1001 - volume IV), de 30/08/2006, assim ementado:

*IRPF Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.*

*GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. A permuta configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas e encontra-se sujeita à apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Somente a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna está excluída da determinação do ganho de capital.*

*GANHO DE CAPITAL. SUJEITO PASSIVO. BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO. O sujeito passivo para a apuração do ganho de capital é o beneficiário da operação da qual tenha resultado ganho patrimonial.*

*GANHO DE CAPITAL. VALOR DA OPERAÇÃO. O valor da venda do bem que servirá para o cálculo do percentual de ganho de capital é aquele que efetivamente foi concretizado.*

*GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO DE LUCROS DE 1994 E 1995. O custo de aquisição das quotas de capital é considerado igual a zero no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados nos anos de 1994 e 1995.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUOTAS BONIFICADAS. Nos termos do art. 106, I, do CTN, exclui-se a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado no ganho de capital decorrente da alienação de quotas bonificadas, até a entrada em vigor de norma interpretativa, face à sua aplicação retroativa.*

A decisão *a quo*, acolheu em parte os argumentos da contribuinte:

- reduzindo o percentual de ganho de capital para 42,59%, apurado na operação de permuta, recalculando o imposto devido referente a cada parcela recebida, nos meses de outubro de 1996, maio, julho, setembro e novembro de 1998, janeiro e março de 1999 (fl. 998 – volume IV);
- reduzindo a multa de 75% para 20%, para os fatos geradores nos quais foi considerado custo de aquisição igual a zero, referentes aos meses de outubro e novembro de 1997 e janeiro a abril de 1998 (anteriores a edição de IN nº 48, de 1998), aplicando o disposto no art. 106, inciso I, do CTN;
- excluindo a exigência relativa imposto apurado em junho de 1997 e lançado por falta de recolhimento, no valor de R\$830,15 (R\$6.641,14 x

12,5%), tendo em vista os documentos de fl. 747 – volume III e fl. 984 – volume IV.

Assim, o crédito tributário remanescente passou a ser de R\$64.350,61, a título de Imposto de Renda, acrescido de juros de mora, e de R\$21.972,86, a título de multa, conforme discriminado na tabela de fls. 1000 e 1001 – volume IV.

### DO RECURSO

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 15/09/2006 (vide AR de fl. 1005- volume IV), a contribuinte apresentou, em 11/10/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 1008 a 1030 - volume V, firmado por seus procuradores, conforme instrumento de mandato de fls. 680 – volume III, argüindo, após breve relato dos fatos, a nulidade do lançamento tendo em vista a decadência em relação ao ano-calendário 1996.

Entende que o Imposto de Renda é tributo sujeito ao lançamento por homologação, tendo o prazo decadencial regido pelo §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Aduz que o Sr. Manoel José do Carmo Faria efetuou o pagamento do imposto devido e, mesmo que tenha sido considerado incorreto pela fiscalização, descabe a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Assim, se a Fazenda não homologou no prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, os recolhimentos efetuados antecipadamente pelo contribuinte deve arcar com sua inércia. Apenas nos casos em seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorreria a decadência nos termos do §4º do art. 150 do CTN. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.

Em seguida, passa a expor demais argumentos em relação ao mérito do lançamento.

### DA OPERAÇÃO DE PERMUTA E DA AUSÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL

A recorrente afirma que a decisão recorrida considerou que a operação de permuta havida entre os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria, estaria sujeita a apuração de ganho de capital, sob o argumento de que somente a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna estaria excluída da determinação de ganho de capital, nos termos do art. 801, inciso IV, do RIR/94. Defende que a operação de permuta de quotas de capital não estaria sujeita a ganho de capital, pois não houve torna, pouco importando o objeto da permuta.

Acrescenta que não se trata de uma operação isolada, mas de uma divisão igualitária do grupo de empresas das quais cada irmão detinha 50% das quotas. Sustenta que de acordo com o “Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças”, firmado em 25/10/1996, os dois sócios resolveram dividir o patrimônio comum, de modo que um dos irmãos, Manoel José, permaneceu com a totalidade das quotas da empresa CONSTRUFERT, enquanto que o outro, José Antônio, com a totalidade das quotas das demais empresas, implementando o negócio da seguinte forma (fl. 1017 – volume V):

- a) Manoel vendeu a José Antônio as quotas das empresas “Canguru”, “Contrumarco”, “Faria Importadora”, “Faria Motos” e “Finama”;



- b) *"Construfert" vendeu para "Constroest" a totalidade das quotas sociais que possuía da "Finama" e da "Construmarco";*
- c) *Manoel e José Antonio permutaram entre si as quotas sociais das empresas "Constroest" e "Construfert";*
- d) *"Construfert" e "Construmarco" permutaram entre si as quotas sociais das empresas "Constroest" e da própria "Construfert", permanecendo estas em tesouraria,*
- e) *"Construfert" passou a fazer jus a 50% dos créditos que "Construmarco" e "Constroest" possuíam perante o DER – Departamento de Estradas e Rodagem.*

A recorrente esclarece que, em 26/03/1997, o mencionado instrumento de transação foi aditada para fixar o preço em reais das operações, uma vez que o documento original teria fixado os valores em outros parâmetros. Ainda em 20/05/1998, houve novo aditamento, desta feita para determinar o valor a ser recebido pela CONSTRUFERT relativo aos créditos perante o DER (R\$3.000.000,00), o que foi reconhecido pela decisão de primeira instância.

A interessada alega que, em relação à venda das quotas das empresas CANGURU, CONSTRUMARCO, FARIA IMPORTADORA, FARIA MOTOS e FINAMA, o Sr. Manoel José apurou ganho de capital, sujeito ao Imposto de Renda, que foi devidamente recolhido. No entanto, em relação à permuta realizada, nada foi apurado, posto que nenhum valor era devido.

Ressalta que a matéria já foi objeto de decisão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no processo administrativo nº 10850.002614/2001-68, Recurso Voluntário nº 13883, originado da mesma transação, em que se considerou permuta a operação havida entre as partes. Transcreve ementa de decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes segundo a qual permuta só seria tributável quando existir torna, independentemente do bem permutado.

#### DA PRETENDIDA INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS PESSOAS FÍSICAS E NÃO JURÍDICAS

No que se refere ao crédito junto ao DER, a contribuinte alega que a CONSTRUMARCO e a CONSTROESTE cederam os referidos créditos à pessoa jurídica CONSTRUFERT e não a pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria. Embora a redação do documento de fls. 76 a 86 não seja muito clara, levando a fiscalização, bem como ao julgador de primeira instância, a entenderem que a cessão teria sido feita a pessoa física, esta não pode ser considerada de forma isolada do contexto da reorganização empresarial. Reafirma que quem transacionou e ficou na condição de credora junto às empresas CONSTRUMARCO e CONSTROEST foi a CONSTRUFERT, representada pela Sr. Manoel José do Carmo Faria. Esclarece que o crédito permaneceu com titularidade das empresas CONSTRUMARCO e CONSTROEST, as quais eram credoras do DER, e quando da realização do referido crédito, metade do resultado seria transferido para a CONSTRUFERT, representada pelo Sr. Manoel José do Carmo Faria. Aduz que o lançamento da CONSTRUFERT é claríssimo e que o próprio auditor fiscal não nega que a CONSTRUFERT foi a beneficiária do recebimento de metade do referido crédito. Sustenta que a CONSTRUFERT recebeu crédito da CONSTRUMARCO e da CONSTROEST em razão da reorganização empresarial ocorrida.

VALOR REAL DA OPERAÇÃO: DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR O CUSTO ZERO PARA A INCORPORAÇÃO DE LUCROS DOS ANOS DE 1994 E 1995.



Neste item, a contribuinte transcreve a redação original do art. 3º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, bem como a alteração introduzida pela Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, que dispõe sobre o aumento de capital das pessoas jurídicas mediante a incorporação de lucros, alegando que foram atendidas todas as condições estabelecidas na legislação, quais sejam: (i) não houve redução de capital nos cinco anos anteriores à data da capitalização dos lucros; (ii) não houve redução do capital nos cinco anos subsequentes à data de capitalização dos lucros; e (iii) não houve liquidação da sociedade.

Afirma que à época dos fatos geradores, vigia a IN nº 31, de 1996, que expressamente considerava como custo de aquisição “a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real”, sem restrição quanto aos anos em que foram apurados os lucros. Entretanto a decisão atacada entendeu que o custo seria zero, aplicando o disposto na IN nº 48, de 1998, por ser mera regra interpretativa do disposto no art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994, e que, portanto, teria efeito retroativo.

Cita texto de Paulo de Barros Carvalho para fundamentar seus argumentos, alegando que a IN nº 48, de 1998, não seria interpretativa e que teria inovado ao alterar a base de cálculo de incidência do Imposto de Renda, e que não poderia ser aplicada aos fatos ocorridos nos anos-calendário 1994 e 1995, ferindo frontalmente o disposto no art. 5º, inciso XXXVI, e no art. 150, incisos I e III, da Constituição Federal. Entende que viola também o art. 106, inciso I, do CTN, que só se aplicaria à lei e não a atos administrativos.

Por fim, alega que à época do lançamento, a IN nº 48, de 1998, havia sido revogada pela IN nº 84, de 11 de outubro de 2001, transcrevendo seu art. 16, o qual, ao dispor sobre as ações ou quotas bonificadas, não repetiu que estas teriam custo zero, nos anos-calendário 1994 e 1995. Afirma que também sob este aspecto, foram acolhidas as razões da contribuinte constantes do Recurso Voluntário nº 138883, pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para afastar a multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na permuta das cotas bonificadas.

Diante do exposto, requer que o lançamento seja declarado nulo, por conta da decadência, ou, caso contrário, que sejam acolhidos os argumentos quanto ao mérito, ou ainda, caso não seja esse o entendimento, para fins de excluir as penalidades impostas, uma vez que a recorrente sequer participou da transação, já que é tão somente sucessora de seu falecido pai, contra quem vem sendo imputado o débito em questão.

#### **DA DISTRIBUIÇÃO**

Processo que compôs o Lote nº 02, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 10/09/2008, veio numerado até à fl. 1039 - volume V (última).



## Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

### 1 Considerações iniciais

Inicialmente, importa destacar que o presente lançamento refere-se a duas infrações distintas: (i) apuração de ganho de capital na operação de permuta entre as quotas da empresa CONTROESTE com quotas da empresa CONSTRUFERT, não tributada pelo contribuinte; e (ii) apuração de diferença de ganho de capital na cessão das quotas das empresas CANGURU VEÍCULOS, CONSTRUMARCO, FARIA IMPORTADORA, FARIA MOTOS e FINAMA.

### 2 Decadência

De se dizer de início, que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador). Cumpre lembrar que o parágrafo 4º do art. 150 exclui expressamente do seu escopo os casos em que seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, por conseguinte, a regra geral prevista no art. 173 do CTN.

Desta forma, não havendo nos autos evidências de que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral para o prazo decadencial prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação (cinco anos da data da ocorrência do fato gerador).

Em regra, o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF obedece ao regime de caixa, sendo *“devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11”* (art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990).

O IRPF decorrente do ganho de capital apurado pela pessoa física não integra a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, sendo tributado em separado, desde a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (§§ 1º e 2º, art. 18). Posteriormente, a Lei nº 8.189, de 20 de janeiro de 1995, reduziu a alíquota de 25% para 15% (art. 21).

Visto que o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, pode ser a *“aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”* e que a pessoa física é regida pelo regime de caixa, o legislador determinou que *“nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver”* (art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988) considerando expressamente, como fato gerador, nos casos de venda parcelada, a disponibilidade econômica.



Diferentemente da alienação à vista em que o fato gerador é único (disponibilidade jurídica ocorre junto com a disponibilidade econômica), nas vendas a prazo teremos vários fatos geradores, um para cada recebimento de parcela. Apenas a forma de apuração do percentual de ganho de capital, a ser aplicado a cada parcela, é que será feita como se à vista fosse (art. 140 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99).

Se assim não o fosse, em alienações, cujo prazo de pagamento fosse superior a cinco anos, a Fazenda só poderia exigir de ofício o pagamento do ganho de capital das parcelas pagas nos cinco primeiros anos, pois as demais já teriam sido atingidas pela decadência, antes mesmo de serem devidas.

Assim, no caso de ganho de capital, trata-se de tributação definitiva, cujo fato gerador ocorre na data da alienação, se esta for à vista, ou na data do recebimento das parcelas, se for a prazo.

Destarte, uma vez a contribuinte foi cientificada pessoalmente do presente Auto de Infração em 19/12/2001 (conforme AR de fl. 652 – volume III), já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos gerados apurados nos meses de outubro e novembro de 1996.

### 3 Operação de permuta de quotas de participações societárias

À evidência dos argumentos apresentados, a contribuinte defende, em síntese, a improcedência do lançamento por entender que a permuta de quotas de capital não estaria sujeita ao ganho de capital, pois não houve torna, pouco importando o objeto da permuta.

Como preceitua o art. 113 do C.T.N., a obrigação principal, surge com a ocorrência do fato gerador, e este, por sua vez, consiste na situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme disposto no art. 114 do mesmo diploma legal.

O fato gerador definido em lei, no caso, é o ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos, cuja base legal encontra-se no art. 3º, §2º, da Lei nº 7.713, de 1988, c/c o art. 18, inciso I e §2º, Lei nº 8.134, 1990, consolidada no art. 798 do Regulamento do Imposto de Renda, vigente à época, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94):

*Art. 798. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18, I).*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766/89, art. 13, parágrafo único).*

*§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 12, § 1º).*



Por sua vez, a Lei nº 7.713, de 22 de Dezembro de 1988, que introduziu as atuais regras do imposto sobre a renda de pessoa física, definiu as operações sujeitas ao ganho de capital em seu art. 3º, § 3º:

*§ 3º 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.*

Como se vê, de acordo com a lei, toda e qualquer permuta, independentemente dos bens permutados, está sujeita à apuração de ganho de capital. Esta é a regra geral.

Por outro lado, o art. 801 do RIR/94, tratou de excluir da determinação do ganho de capital, a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, sem o recebimento de torna, *in verbis*:

*Art. 801. Na determinação do ganho de capital serão excluídos (Leis nºs 7.713/88, art. 22, 8.134/90, art. 30, 8.218/91, art. 21, e 8.383/91, art. 3º, II):*

*[...]*

*IV - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.*

Com a devida vênia daqueles que entendem diferente (corrente majoritária neste Tribunal entende que a isenção da permuta aplica-se a qualquer tipo de bem), considerando a legislação acima transcrita, entendo que não estão sujeitas ao ganho de capital **apenas** as permutas que atendam duas condições: sejam **exclusivamente** entre unidades imobiliárias e sem o recebimento do torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

Contudo, há que se fazer algumas considerações na apuração do imposto devido.

O valor de alienação considerado pela fiscalização foi a somada do valor das quotas recebidas em permuta com 50% do crédito repassado pelas empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE junto ao DER, tributando-se na data da alienação o valor da primeira parcela e, na data do efetivo recebimento, em relação aos créditos do DER. A operação foi considerada como venda a prazo, quando na verdade equivale a uma venda à vista. Explica-se.

De acordo com o “Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças” (fls. 76 a 86 – volume I), os créditos junto ao DER foram recebidos pelo Sr. Manoel José do Carmo Faria por cessão de direitos, naquela data, das empresas CONSTRUMARCO e CONSTROESTE, nos seguintes termos (grifos nossos):

*F.3) As partes contratantes deliberam que o sócio **MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA**, juntamente com o patrimônio*



correspondente a todo o ativo e passivo da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., de que passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta, receberá por cessão de direitos das empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuem perante o DER – Departamento de Estradas e Rodagem, órgão ligado à Secretaria de Estado dos Negócios do Transporte do Estado de São Paulo, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994. As empresas declaram que os créditos remanescentes de contratos em nome de CONSTRUMARCO e CONSTROESTE, vencidos até 31 de dezembro de 1994 e, com observância dos critérios respeitados pelo DER na quitação de seus débitos, estão relacionados e apurados frente aos seus respectivos contratos, conforme documento que, assinado pelas partes, fica fazendo parte integrante do presente. As empresas, por outro lado, se eximem de responsabilidade, caso o DER venha alterar os critérios observados, mesmo que disto resulte redução no valor dos créditos. Por força desta cessão de créditos, o contratante MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA fica expressamente subrogado em todos os direitos inerentes e respectivas vantagens, que sejam resultantes dos créditos a ele cedidos, podendo para tanto, promover todos os necessários registros junto ao DER para o futuro recebimento dos mesmos, na proporção que ora lhe é cedida. O sócio MANOEL JOSÉ DO CARMO FARIA obriga-se a respeitar todos os prazos, condições e formalidades que forem estabelecidos pelo DER ou pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, ou outro órgão que as suas vezes fizer, para o fim de promover o futuro recebimento do crédito. As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE, por sua parte, obrigam-se a fornecer todas as informações que forem solicitadas pelo DER, inclusive repassar os respectivos valores, na proporção ora cedida, ao sócio retirante e cessionário, caso o órgão estadual efetue o pagamento diretamente às empresas cedentes. As empresas entregarão até o dia 30 de outubro de 1996, cópias dos contratos a que se refere o documento anexo ao presente instrumento.

F.4) As sociedades CONSTRUMARCO e CONSTROESTE promovem, portanto a cessão dos créditos, na proporção referida de 50% (cinquenta por cento), daqueles vencidos até 31 de dezembro de 1994, ao contratante MANOEL JOSÉ CARMO FARIA, conforme relação anexa que fica fazendo parte deste contrato, assegurando que os valores ali constantes são verdadeiros e que se responsabilizam pela veracidade dos mesmo sob pena de responsabilidade. O Contratante Manoel José do Carmo Faria, por sua parte, por bem do referido instrumento, outorga às referidas sociedades e aos demais sócios, pessoas físicas ou jurídicas, total quitação de pago satisfeito por conta da parte correspondente à metade (50%) dos créditos junto ao DER, a ele cedidos na forma acima especificada.



Analisando-se as cláusulas acima, extraídas do contrato que deu origem ao presente lançamento, verifica-se que o valor de alienação (quotas permutadas mais crédito do DER) foi integralmente recebido na data da alienação, pois a cessão dos créditos do DER tiveram caráter *pro soluto*, quitando totalmente a operação, visto que os cedentes se eximiram de qualquer responsabilidade pelo pagamento futuro dos referidos créditos e o Sr. Manoel José da total quitação no que se refere aos créditos junto ao DER.

Os títulos de crédito *pro soluto*, quando dados em pagamento, são recebidos como se dinheiro fossem, operando a novação do negócio que lhes deu origem. Assim, as vendas efetuadas com emissão de notas promissórias ou outros títulos com cláusulas *pro soluto* não se caracterizam como venda a prazo, pois a alienação é efetuada sob caráter irrevogável, considerando-se que o preço pago foi recebido como se venda à vista o fosse, não importando se em título, cheque ou moeda.

Quanto ao aditamento de fls. 112 a 116 – volume I, de 20/05/1998, importa transcrever as cláusulas 4ª e 6ª:

*Cláusula Quarta. - O Sr. Manoel José do Carmo Faria promoveu a incorporação dos direitos aos créditos antes mencionados, na empresa CONSTRUFERT IND. E COM. LTDA., da qual, através das transações feitas no instrumento particular ora aditado, passou a ser titular e controlador absoluto. Através desta incorporação de direitos de créditos, a CONSTRUFERT IND. E COM. LTDA. passou a ser titular dos mesmos, nas mesmas condições previstas no contrato ora aditado.*

*Cláusula Sexta. - Pelo presente instrumento particular e na melhor de direito, as partes signatárias, de pleno e comum acordo, resolvem ADITAR, como de fato aditam, o instrumento particular celebrado em 25 de outubro de 1996, para o fim de estabelecer e contratar as cláusulas e condições seguintes:*

*1ª As empresas CONSTROESTE IND. E COM. LTDA. e CONSTRUMARCO IND. E COM. LTDA., por sua condição de titulares dos créditos perante o DER, obedecendo os critérios e regras fixados em lei estadual e exigências impostas pelo DER e pelo Governo do Estado de São Paulo, realizaram o recebimento dos créditos referidos.*

*2ª As SEGUNDAS CONTRATANTES, ante sua qualidade antes definida, por bem deste instrumento particular de aditamento, reconhecem inteira legitimidade às empresas CONSTROESTE IND. E COM. LTDA. e CONSTRUMARCO IND. E COM. LTDA., para a prática dos atos necessários ao recebimento dos citados créditos, ratificando-os integralmente, dando como bons e válidos, ficando convalidados, sobre eles não pondo qualquer dúvida.*

Muito embora alegue a interessada que os créditos junto ao DER teriam sido repassados diretamente a CONSTRUFERT, verdade é que o recebimento dos créditos como parte do pagamento das quotas permutadas ocorreu na data do contrato original e foram cedidos ao Sr. Manoel José. Somente quando da celebração do aditivo de 20/05/1998, os créditos foram repassados a pessoa jurídica, caracterizando uma operação distinta da permuta ocorrida anteriormente.



Visto que na alienação em questão foram recebidos títulos com cláusula *pro soluto*, caracterizando uma venda à vista e, portanto, o fato gerador teria ocorrido na data do contrato, ou seja, em 25/10/1996.

Conforme planilha de cálculo de fls. 625 e 626 – volume III, apenas o montante correspondente às quotas de capital permutadas foi tributado em outubro de 1996. A parcela equivalente aos créditos junto ao DER foi tributada no momento do recebimento destes créditos, ou seja, nos meses de maio, julho, setembro e novembro de 1998 e janeiro e março de 1999.

Destarte, há que se excluir do presente lançamento o imposto relativo ao ganho de capital apurado indevidamente no momento do recebimento dos créditos junto ao DER e mantidos pela decisão de primeira instância<sup>1</sup>, no valor total de R\$23.956,21, conforme discriminado no quadro de fl. 998 – volume IV.

Visto que a parcela do ganho de capital referente ao mês de outubro de 1996 já havia sido excluída no item anterior, em virtude do reconhecimento da decadência, não resta nenhum imposto a ser exigido relativo à operação de permuta entre quotas de capital.

#### **4 Operação de cessão de quotas de participações societárias**

Na operação de cessão de quotas, o contribuinte havia apurado ganho de capital incluindo como custo de aquisição o valor dos lucros incorporados nos anos-calendário 1994 e 1995. A fiscalização entendeu que os lucros não poderiam ser computados, pois a alienação ocorreu antes de transcorrido cinco anos da incorporação, em desacordo com os disposto no art. 3º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.849, de 1994 e no art. 13, §§2º e 3º, da Instrução Normativa nº 48, de 1998.

Os argumentos da peça recursal, em relação a esta infração, podem ser assim resumidos:

A recorrente alega que foram atendidas as condições estabelecidas no art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994, quais sejam: (i) não houve redução de capital nos cinco anos anteriores à data da capitalização dos lucros; (ii) não houve redução do capital nos cinco anos subsequentes à data de capitalização dos lucros; e (iii) não houve liquidação da sociedade.

À época dos fatos geradores, vigia a IN nº 31, de 1996, que expressamente considerava como custo de aquisição “a parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real”, sem restrição quanto aos anos em que foram apurados os lucros.

A Instrução Normativa nº 48, de 1998, não seria interpretativa, pois teria inovado ao alterar a base de cálculo de incidência do Imposto de Renda e que art. 106, inciso I, do CTN, só se aplicaria à lei e não a atos administrativos.



<sup>1</sup> Conforme consta do relatório deste Acórdão, a decisão de primeira instância já havia cancelado parte do lançamento referente a operação de permuta, tendo em vista redução do percentual de ganho de capital à fl. 998 – volume IV

À época do lançamento a IN nº 48, de 1998, havia sido revogada pela IN nº 84, de 2001, a qual ao dispor sobre as ações ou quotas bonificadas, não repetiu que estas teriam custo zero, nos anos-calendário 1994 e 1995. Aduz que sob este aspecto, foram acolhidas as razões da contribuinte constantes do Recurso Voluntário nº 13883, pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para afastar a multa de ofício e os juros de mora sobre o ganho de capital na permuta das cotas bonificadas.

Inicialmente, importa transcrever o art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994, mencionado pela fiscalização:

*Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 1º Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 2º A isenção estabelecida neste artigo se estende aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 3º O disposto no § 2º não se aplica se a pessoa jurídica, nos cinco anos anteriores à data de incorporação de lucros ou reservas ao capital, restituiu capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, neste caso, o montante dos lucros ou reservas capitalizados será considerado, até o montante da redução do capital, corrigido monetariamente com base na variação acumulada da UFIR, como lucro ou dividendo distribuído, sujeito, na forma da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas, ou do titular da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 4º Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subseqüentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou do titular. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica nos casos de: (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*aumento do capital social mediante incorporação de reserva de capital formada com ágio na emissão de ações, com o produto da alienação de partes beneficiárias ou bônus de subscrição, ou com correção monetária do capital,*

*redução de capital em virtude de devolução aos herdeiros da parte de sócio falecido, nas sociedades de pessoas,*





*rateio do acervo líquido da pessoa jurídica dissolvida, se o aumento de capital tiver sido realizado com a incorporação de ações ou quotas bonificadas por sociedade de que era sócia ou acionista,*

*reembolso de ações, em virtude de exercício, pelo acionista, de direito de retirada assegurado pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 6º O disposto nos §§ 3º e 4º não se aplica às sociedades de investimento isentas de imposto. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 7º A sociedade incorporadora e a resultante da fusão sucedem as incorporadas ou fundidas, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os §§ 3º e 4º. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 8º As sociedades constituídas por cisão de outra e a sociedade que absorver parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os §§ 3º e 4º. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*§ 9º Nos casos dos §§ 7º e 8º, a restrição aplica-se ao montante dos lucros ou reservas capitalizados, proporcional à contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)*

*da sociedade incorporada ou fundida para o capital social da incorporadora ou resultante da fusão; ou*

*de parcela do patrimônio líquido da sociedade cindida para o capital social da sociedade que absorveu essa parcela*

De fato, pela leitura do artigo acima transcrito e pelos elementos que compõem os autos, não se verifica o descumprimento às condições estabelecidas no dispositivo legal em questão, pois não há qualquer vedação a venda das participações societárias, antes do prazo de cinco anos contados da data da incorporação dos lucros. As restrições impostas tratam de redução do capital ou liquidação da empresa. Ademais, o referido artigo versa sobre a isenção do imposto de renda sobre os lucros no caso de incorporação e como tributá-lo, caso não sejam obedecidas às condições nele estabelecidas, não havendo qualquer referência ao custo de aquisição das quotas de capital resultantes desta incorporação.

Para fins de determinação do custo de aquisição de participação societária, no caso de incorporação de lucros ou reservas, deve-se observar o disposto na Lei nº 7.713, de 1988 (grifos nossos):

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

*[...]*

*§ 3º No caso de participação societária resultante 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 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 previsto neste artigo.*

[...]

*Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.*

[...]

*Art. 36 Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.*

*Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte;*

*a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior;*

*b) no caso de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de lucros, quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior*

[...]

Como se vê, o custo de aquisição, no caso de aumento de capital por incorporação de lucros ou reserva, será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, desde que tenha havido a tributação na fonte sobre dos lucros distribuídos.

Por sua vez o art. 6º, inciso XVII, da Lei nº 7.713, de 1988, isenta “os valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei”.

Posteriormente, foi editada a Lei 8.383, de 20 de dezembro 1991, alterando a tributação dos lucros, partir de janeiro de 1993:

*Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.*

Desta forma, deixou de haver a incidência do imposto de renda na fonte sobre os lucros distribuídos às pessoas físicas ou jurídicas. Assim, a apesar de o art. 16, §3º, da Lei nº 7.713, de 1988, estar vigendo, a condição nele imposta deixou de fazer sentido, pois os lucros distribuídos passaram ser isentos e, conseqüente, o custo de aquisição das quotas de capital resultante da incorporação de lucros ou reservas, no ano-calendário 1993, passou a ser igual ao montante do lucro ou reserva incorporado sem ressalvas.



Esta alteração na legislação vigorou apenas por um ano, pois em 1994, voltou a existir a incidência de imposto de renda na fonte sobre os lucros distribuídos, com a Lei nº 8.849, de 1994:

*Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

Esta mesma lei autorizou o aumento de capital por meio de incorporação de lucros, sem que estes fossem tributados na fonte (art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994). Assim, a partir do ano-calendário 1994, a aquisição das quotas decorrente do aumento de capital por incorporação de lucros, passou a ter custo zero, pois, de acordo com o art. 16, §3º (vigente à época), não foi cumprida a condição de tributação na fonte deste lucros.

Com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, houve novamente alteração na tributação do lucro distribuído e do custo de aquisição das quotas decorrente de incorporação de lucros ou reservas, sendo oportuno transcrever o art. 10:

*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.*

Somente com o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.250, de 1995, ocorreu a revogação tácita do art. 16, § 3º, da Lei 7.713, de 1988.

Toda a legislação retro mencionada, no que diz respeito ao custo de aquisição, encontra-se consolidada nos arts. 130 e 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

#### *Subseção II*

#### ***Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995***

[...]

*Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).*



*§ 1º No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).*

*§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º).*

*I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995,*

*II - no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;*

*III - quando não puder ser determinado por qualquer das formas descritas neste artigo ou no anterior.*

### *Subseção III*

#### *Bens Adquiridos após 31 de dezembro de 1995*

*Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10, parágrafo único).*

Assim, independentemente do disposto nas instruções normativas, de acordo com o disposto no art. 16, §3º da Lei nº 7.713, de 1988, c/c, os art. 2º e 3º da Lei nº 8.849, de 1994, o custo de aquisição das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas, apurados nos anos de 1994 e 1995, é zero, conforme considerado pela fiscalização.

Cabe esclarecer que a Instrução Normativa nº 31, de 1996, vigente à época dos fatos, foi omissa quanto ao custo dos bens adquiridos antes do ano-calendário 1996, limitando-se a fixar um coeficiente de atualização em seus arts. 9º e 10. Por sua vez, a Instrução Normativa nº 48, de 1998, veio apenas consolidar a legislação existente, sendo assim meramente interpretativa e, portanto, aplica-se ao caso em questão.

Muito embora a Instrução Normativa nº 84, de 2001, não faça menção ao custo de aquisição de bens adquiridos em anos anteriores, existindo apenas determinação de que estes sejam corrigidos de acordo com o previsto em seu art. 7º, não altera o entendimento de que o custo de aquisição das quotas por incorporação de lucros ou reservas seja zero, nos anos-calendário 1994 e 1995, pois deve ser observado a legislação em vigor à época da incorporação (lei e decreto).

Diante de todo o exposto, mantém-se o lançamento referente à diferença de imposto apurado pela fiscalização, a exceção dos fatos geradores alcançados pela decadência, excluindo-os em item próprio.



## 5 Multa de ofício e juros de mora

Por fim, requer a contribuinte à exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por ser apenas sucessora de seu pai, não tendo participado da transação.

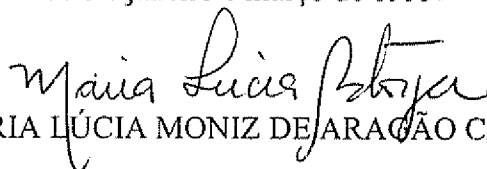
Como dos autos se infere, descabe a exoneração da penalidade aplicada, visto que a multa de ofício só foi lançada sobre tributo relativo a fatos geradores ocorridos após a partilha, cujos rendimentos que lhe deram origem já foram recebidos pela própria contribuinte, sendo de sua inteira responsabilidade a apuração e o recolhimento do imposto devido.

Ressalte-se que a decisão de primeira instância reduziu a multa aplicada para 20%, para os fatos geradores anteriores a Instrução Normativa nº 48, de 1998.

Quanto aos juros, cumpre esclarecer que todo atraso no pagamento do crédito tributário enseja a cobrança de juros de mora, independente do motivo ou de quem tenha dado causa, conforme determinação expressa contida no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN.

## 6 Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher a decadência do crédito tributário referente aos fatos gerados de outubro e novembro de 1996, e no mérito, dar provimento ao recurso em parte, excluindo o imposto no valor de R\$15.970,73, R\$1.597,07, R\$1.597,07, R\$1.597,07, R\$1.597,07, R\$1.597,07, referente aos fatos geradores dos meses de maio, julho, setembro e novembro de 1998 e janeiro e março de 1999.

  
MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAÇÃ CALOMINO ASTORGA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10850.002615/2001-11 ✓

Recurso nº: 154.943 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.306 ✓

Brasília/DF,

21 JUN 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR  
Chefe da Secretaria  
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- ( ) Apenas com Ciência
- ( ) Com Recurso Especial
- ( ) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional