



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

**Processo nº** 10850.002616/2001-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-002.232 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** LUCIANA DO CARMO FARIA MORETTI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM TORN. TRIBUTAÇÃO.

A permuta de participação societária com apuração de torna constitui operação passível de tributação.

IRPF. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO DE LUCROS APURADOS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 1994 E 1995. CUSTO ZERO.

O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995. Inteligência do art. 16, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral pela Contribuinte a Dra. Lia Rezende Assunção Jovino, OAB/SP 291.245.

*Assinado Digitalmente*  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

*Assinado Digitalmente*  
Eduardo Tadeu Farah - Relator.

EDITADO EM: 09/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Gustavo Lian Haddad, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Walter Reinaldo Falcão Lima (suplente convocado), Nathalia Mesquita Ceia.

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 1996, 1997, 1998 e 1999, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 648/650, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 238.493,41, calculados até 30/11/2001.

A fiscalização apurou, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos. Pela clareza e precisão do relatório da decisão recorrida, peço venia para transcrever a descrição do feito:

*3. Do item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e do Termo de Constatação Fiscal (fls. 649/650 e 636/643), constam, em síntese, as seguintes informações:*

### *Operação de Compra e Venda e não de Permuta*

*3.1. 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 Declaração do IRPF/97 (fls. 20/33), e também no “Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças” (fls. 76/86), lavrado em 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. 367/369), 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 Social e Outras Avenças” (fls. 112/116);*

*3.2. Segundo o contrato original lavrado em 25/10/1996, a que os contratantes prometeram e se obrigaram a cumprir, por si, seus herdeiros e sucessores, Manoel José do Carmo Faria permutou com José Antônio do Carmo Faria as quotas da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, recebendo em troca as quotas que José Antônio do Carmo Faria possuía na empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (cláusula 3, item C - fls. 80);*

*3.3. No item F.3) (fls. 82), o contrato dispunha também 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, da qual*

*passou a ser titular absoluto, receberia por cessão das empresas CONSTUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA o correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos créditos que ambas possuíam perante o DER (Departamento de Estradas de Rodagem);*

*3.4. Conforme preceituado no art. 801, inciso IV, do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de torna, poderia ser excluída na determinação do ganho de capital. Analisado o contrato original, verificou-se que este não era o caso da transação supramencionada, uma vez que esta se referia a quotas de capital social com recebimento de torna (50% de créditos junto ao DER), que deveria ser entendida como alienação, estando sujeita, portanto, a ganho de capital;*

#### *Valor da Operação*

*3.5. O valor da transação foi determinado somando-se o valor das quotas da empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA entregues por José Antônio do Carmo Faria a Manoel José do Carmo Faria (R\$ 3.288.778,00 - fls. 409) ao valor correspondente a 50% do crédito que as empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA possuíam junto ao DER (R\$ 14.553.559,11 – fls. 108), o que resultou na importância de R\$ 17.842.337,11.*

#### *Valor Recebido Referente ao Crédito Junto ao DER*

*3.6. O total dos créditos que as empresas CONSTRUMARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA possuíam junto ao DER importava em R\$ 29.107.118,22 (vinte e nove milhões, cento e sete mil, cento e dezoito reais e vinte e dois centavos), conforme planilhas de fls. 87 a 108, sendo que 50% desse montante, correspondente a R\$ 14.553.559,11, seria recebido por Manoel José do Carmo Faria pela alienação das quotas de capital da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;*

*3.7. De acordo com o “Aditamento a Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda de Quotas de Capital Social e Outras Avenças” (fls. 112/116), o Sr. Manoel José do Carmo Faria promoveu a incorporação dos direitos aos créditos acima mencionados à empresa CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a qual reconheceu expressamente que o valor dos créditos apurados e recebidos junto ao DER passou a ser de R\$3.000.000,00.*

#### *Cálculo do Ganho de Capital*

*3.8. Assim sendo, procedeu-se ao cálculo do ganho de capital obtido (fls. 626/627), pois o que realmente ocorreu foi a alienação de quotas de capital social, não importando se o crédito foi transferido do “de cujus” para a empresa*

*CONSTRUFERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, pois não há para efeitos tributários, diferença entre receber o crédito e somente após transferi-lo para terceiros ou simplesmente transferir diretamente o crédito para terceiros. O que importa é a operação que deu origem ao crédito, isto é, a alienação de quotas da empresa;*

*3.9. O cálculo do custo das quotas de capital das empresas alienadas pelo “de cujus” Manoel José do Carmo Faria foi feito por ele de forma incorreta, pois, ao incorporar os lucros obtidos nos anos-calendário de 1994 e 1995, considerou como custo das quotas recebidas o valor do lucro capitalizado;*

*3.10. 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, ou seja, não são tributadas na alienação pela pessoa física beneficiária 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 8.849/94 e na IN SRF nº 48/98, art. 13, §§ 2º e 3º. Para que se cumpra esta condição e o contribuinte possa utilizar o custo de aquisição cheio, é necessário que os cinco anos previstos nos parágrafos supracitados tenham transcorrido. Dessa maneira, se a alienação ocorrer em período inferior a cinco anos, haverá a tributação do ganho de capital, sendo o custo igual a zero;*

*3.11. Assim, foram recalculados os custos das quotas de capital social alienadas pelo “de cujus”, conforme planilhas de fls. 619/622.*

#### *Omissão de Ganhos de Capital*

*3.12. Desta forma, constatou-se a omissão de ganhos de capital relativamente à alienação da empresa CONSTROESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, tendo em vista que não houve apuração do ganho, bem como das empresas a FINAMA AUTO FINANCIAMENTO S/C LTDA, CANGURU VEÍCULOS LTDA e FARIA MOTOS LTDA, pois, apesar de os ganhos de capital terem sido apurados, esta apuração se deu de maneira incorreta (fls. 623/634).*

#### *Responsabilidade dos Sucessores*

*3.13. As alienações das quotas de capital das empresas acima citadas se deram no ano-calendário de 1996, mas os pagamentos se prorrogaram até o ano-calendário de 1999. Portanto, para os fatos geradores ocorridos desde a abertura da sucessão 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, conforme disposto no art. 131, inciso II, da Lei nº 5.172/66;*

*3.14. Após a partilha, os pagamentos pelas alienações das quotas das empresas efetuadas pelo “de cujus” se estenderam até março de 1999, sendo, deste modo, de responsabilidade própria da contribuinte, na condição de herdeira, apurar e recolher o imposto sobre os ganhos de capital*

*correspondentes aos valores recebidos, que deverá, neste caso, ser acrescido da multa de ofício.*

#### *Decadência*

3.15. Como não houve pagamento antecipado, o prazo para o lançamento de ofício inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I da Lei nº 5.172/66) e não na data do fato gerador;

3.16. Diante do exposto foi lavrado o presente auto de infração para cobrança dos tributos devidos.

| <i>Fato Gerador</i>                            | <i>Valor Tributável ou Imposto (R\$)</i> | <i>Multa (%)</i> |
|------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------|
| 31/10/1996<br>(Data da celebração do contrato) | 49.186,67                                | 0                |
| 30/11/1996                                     | 404,69                                   | 0                |
| 31/12/1996                                     | 407,79                                   | 0                |
| 31/01/1997                                     | 409,75                                   | 0                |
| 28/02/1997                                     | 412,46                                   | 0                |
| 31/03/1997                                     | 416,38                                   | 0                |
| 30/04/1997                                     | 537,38                                   | 0                |
| 31/05/1997                                     | 541,98                                   | 0                |
| 30/06/1997                                     | 1.374,45                                 | 0                |
| 31/07/1997                                     | 547,14                                   | 0                |
| 31/08/1997                                     | 552,24                                   | 0                |
| 30/09/1997                                     | 553,77                                   | 0                |
| 31/10/1997                                     | 704,94                                   | 75               |
| 30/11/1997                                     | 709,99                                   | 75               |
| 31/01/1998                                     | 719,45                                   | 75               |
| 28/02/1998                                     | 724,81                                   | 75               |
| 31/03/1998                                     | 725,85                                   | 75               |
| 30/04/1998                                     | 731,09                                   | 75               |
| 31/05/1998                                     | 30.646,21                                | 75               |

|            |          |    |
|------------|----------|----|
| 30/06/1998 | 739,22   | 75 |
| 31/07/1998 | 3.736,42 | 75 |
| 31/08/1998 | 750,72   | 75 |
| 30/09/1998 | 3.747,42 | 75 |
| 30/11/1998 | 2.991,00 | 75 |
| 31/01/1999 | 2.991,00 | 75 |
| 31/03/1999 | 2.991,00 | 75 |

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

4.1. Ao contrário do entendimento apresentado pelo Sr. Fiscal, ocorreu a decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício devido à natureza do lançamento do imposto de renda, à ocorrência do pagamento do valor devido a título de imposto de renda sobre o ganho de capital por parte do contribuinte Manoel José do Carmo Faria, e à jurisprudência administrativa firmada sobre o tema (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes);

4.2. A autoridade fiscalizadora desconsiderou como permuta a operação havida entre os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria, a fim de caracterizá-la como alienação e, assim, reclamar o recolhimento do imposto sobre ganho de capital;

4.3. No Termo de Constatação Fiscal, afirma o Sr. Auditor Fiscal que, conforme preceitua o art. 801, inciso IV, do RIR/94, apenas a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna poderia ser excluída na determinação do ganho de capital e, sendo a transação em questão referente a quotas de capital social, com recebimento de torna (50% do créditos junto ao DER), estaria sujeita à determinação do ganho de capital;

4.4. Entretanto, o fato acima mencionado não desqualifica a operação havida como permuta, apenas, se fosse, o caso, torná-la-ia tributável;

4.5. Os irmãos detinham, cada um, 50% das quotas de cada uma das empresas que compunham o grupo familiar, tendo permutado suas respectivas participações, reorganizando o grupo de forma a que um dos irmãos, Manoel José do Carmo Faria, permanecesse com a totalidade das quotas da empresa Construfert e o outro irmão, José Antônio do Carmo Faria, com a totalidade das demais;

4.6. Portanto, inexistiu, na permuta, ganho de capital, mas tão somente a divisão entre dois irmãos do conjunto de suas respectivas cotas, para efeito de reorganização do complexo empresarial;

4.7. Além disso, como já decidido pelo Conselho de Contribuintes, a permuta só é tributável quando existir torna, independentemente do bem permutado;

4.8. Ao decidirem pela divisão do grupo empresarial, os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria apuraram que as empresas Construmarco e Constroeste detinham o valor expressivo de R\$ 29.107.118,32 em créditos junto ao DER – Departamento de Estradas de Rodagem, que foi considerado na apuração da equivalência patrimonial do conjunto de empresas;

4.9. No entanto, como crédito a receber necessitaria de ajuste no grupo para que nenhum dos irmãos sofresse prejuízo. Assim, deliberaram que o crédito seria também partilhado dentro do conjunto de empresas, sendo que a Construmarco e a Constroeste se comprometeram a ceder à Construfert 50% do valor que viriam a receber na liquidação do crédito que detinham perante o DER;

4.10. Verifique-se que as empresas não cederam o crédito à pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria e nenhum lançamento contábil foi efetivado nesse sentido, quer nas empresas, quer na pessoa física do Sr. Manoel;

4.11. O fiscal autuante não nega que a empresa Construfert foi beneficiária do recebimento de metade do referido crédito, entende apenas que esse recebimento se deu por cessão de crédito havida do Sr. Manoel José do Carmo Faria, interpretação esta que não faz o menor sentido;

4.12. A confusão do Sr. Auditor Fiscal provavelmente decorreu do fato de que o Sr. Manoel compareceu no instrumento original, datado de 25/10/1996, não apenas na qualidade de pessoa física, mas também de cotista e representante da empresa Construfert;

4.13. Portanto, quem transacionou e ficou na condição de credora junto às empresas Construmarco e Constroeste foi a empresa Construfert, representada na ocasião pelo Sr. Manoel José do Carmo Faria;

4.14. Quando obtiveram a liquidação de seu crédito junto ao DER, as ditas empresas repassaram metade do valor apurado à empresa Construfert, como demonstra o lançamento contábil, em anexo;

4.15. A Construfert não recebeu o crédito do Sr. Manoel, pois este não recebeu crédito nenhum. Logo, se tributação houvesse, deveria recair sobre a pessoa jurídica da Construfert e não sobre a pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria, que, em momento algum foi titular daquele crédito ou em razão dele recebeu qualquer valor;

4.16. O valor efetivamente recebido do DER pela Construfert foi R\$3.000.000,00 e não a quantia de R\$

*14.553.559,11, computada pelo autuante como valor da alienação. Portanto, o Auto de Infração tomou por base valor irreal;*

*4.17. Outro motivo incorreto da autuação diz respeito à consideração de custo zero na incorporação de lucros ao capital, invocando como não cumpridas as condições do art. 3º da Lei nº 8.849/94 e do art. 3º da Lei nº 9.065/95. Reproduz os referidos dispositivos legais;*

*4.18. Mais uma vez equivoca-se o Sr. Auditor ao confundir imposto na fonte sobre lucros distribuídos com imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens;*

*4.19. Tais dispositivos nada tratam sobre o custo das quotas oriundas de lucros capitalizados. Bem ao contrário, os parágrafos segundo de ambos os artigos até sugerem que as quotas tenham valor atribuído, pois estende a isenção aos sócios. Afinal, não teria sentido isentar o que não tem valor, o que ocorreria se seu custo fosse zero*

*4.20. Ademais, as condições estabelecidas pela legislação foram obedecidas, pois, nos cinco anos anteriores a cada incorporação, nenhuma das empresas referidas no auto de infração haviam restituído capital aos sócios. Da mesma forma, a partir da incorporação e durante os cinco anos subseqüentes, nenhuma delas foi dissolvida ou restituiu capital aos sócios;*

*4.21. Também não houve redução de capital nos cinco anos anteriores e nos cinco anos subseqüentes à data de capitalização dos lucros, assim como também não houve liquidação da sociedade;*

*4.21. O disposto na IN 48/98 não se aplica ao caso, uma vez que os fatos ocorreram em 25/10/1996, sendo, portanto, anteriores à edição da citada instrução normativa;*

*4.22. À época dos fatos vigorava a IN 31/96, que 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 nenhuma restrição quanto aos anos em que foram apurados os lucros;*

*4.23. Logo, indevida a pretensão do fiscal autuante em considerar valor igual a zero como custo de aquisição das referidas quotas;*

*4.24. 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;*

*4.25. Apresenta os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito.*

*4.26. Requer, por fim, a nulidade do auto de infração em epígrafe, ou no mérito, se não for reconhecida a nulidade, a sua*

*anulação por inadequação à legislação em vigor, reconhecendo-se como legítima a operação efetivada e corretos os lançamentos e o recolhimento de tributo dela decorrente, ou ainda, caso desacolhidas as hipóteses anteriores, a correção dos cálculos.*

5. Em 10/04/2002, a contribuinte anexou parecer técnico de lavra do perito contador Osmar Trevisan (fls. 755/774), que, segundo alega, atesta a procedência dos argumentos apresentados na impugnação.

6. Na mesma oportunidade, foi trazido aos autos aditamento à impugnação (fls. 984/985), por meio do qual, a autuada reiterou a preliminar de nulidade por decadência suscitada na impugnação, com transcrição de ementa de Acórdão da CSRF, apresentando também os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito (fls. 986/1008).

A 3ª Turma da DRJ em São Paulo/SPOII julgou procedente em parte o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

*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.*

#### *Lançamento Procedente em Parte*

Em relação ao julgamento singular, destaca-se:

28. No auto de infração, foi considerado como valor da alienação a soma das quantias de R\$ 3.288.778,00 e R\$ 14.553.559,11, correspondentes, respectivamente, ao valor das quotas da empresa Construfert entregues por José Antônio do Carmo Faria a Manoel José do Carmo Faria e ao valor de 50% do crédito perante o DER recebido das empresas Construmarco e Constroeste, que, conforme documento de fls. 108, totalizava R\$29.107.118,22.

29. A requerente contesta o valor atribuído aos créditos recebidos do DER, argumentando que a importância efetivamente recebida pela Construfert, a título de 50% do crédito junto ao DER, foi de R\$ 3.000.000,00, bem abaixo do originalmente projetado de R\$14.553.559,11.

30. Irrelevante a discussão desse fato para o deslinde do presente litígio, uma vez que, apesar do autuante ter indicado que o valor do crédito do DER era de R\$14.553.559,11, examinando-se a planilha de fls. 627 e o próprio auto de infração (fls. 648/650), constata-se que a importância considerada para efeito de tributação do ganho de capital, foi R\$3.000.000,00, sendo o montante de R\$ 2.000.000,00, recebido em maio/1998, e os restantes R\$ 1.000.000,00, recebidos em 5 parcelas de R\$ 200.000,00 nos meses de julho/1998, setembro/1998, novembro/1998, janeiro/1999 e março/1999.

31. Portanto, o valor de alienação a ser levado em conta é o de R\$6.288.778,00, que corresponde à soma do valor das quotas recebidas da empresa Construfert (R\$3.288.778,00) e dos créditos do DER (R\$ 3.000.000,00).

32. Registre-se, no entanto, que o percentual de ganho de capital foi apurado considerando-se o valor de alienação de R\$ 17.842.337,11 (fls. 621), razão pela qual o seu cálculo deve ser refeito ...

Intimada da decisão de primeira instância, Luciana do Carmo Faria Moretti apresenta tempestivamente Recurso Voluntário, sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, sobretudo:

- Decadência do direito de exigir Imposto de Renda sobre os fatos ocorridos no ano-calendário de 1996, considerando que o sujeito passivo havia declarado o tributo, na forma do artigo 150, do CTN.

- Protesto pela ausência de fato gerador do tributo considerando que houve apenas separação de patrimônios, antes em comum, entre os dois irmãos, sem que houvesse qualquer torna. A isenção dos ganhos de capital não deveria estar restrita apenas às transações havidas com imóveis.

- O crédito junto ao DER não foi cedido ao sujeito passivo, mas à empresa Construfert pelas empresas Construmarco e Constroeste. Assim, a incidência tributária sobre esses valores deveria ocorrer na referida empresa.

- Questionado o cálculo do ganho de capital quanto à utilização de custo zero para lucros incorporados em 1994 e 1995. Com suporte nos artigos 3º, da Lei nº 8.849, de

1994, e 2º da Lei nº 9.064, de 1995, as empresas aproveitaram os lucros auferidos nos anos-base de 1994 e 1995 para aumentar seu capital social e nem nos cinco anos anteriores, nem naqueles subseqüentes à incorporação, as empresas restituíram capital aos sócios.

- Segundo a defesa, na época de ocorrência dos fatos, a orientação válida para a situação encontrava-se na IN SRF nº 31/96, enquanto as autoridades fiscais entenderam de forma diversa trazendo para aplicação da norma as orientações da IN SRF nº 48/98. Nessa linha, haveria alteração da base de cálculo do tributo, uma vez que a orientação anterior não direcionava no sentido de que o custo para esse tipo de operação seria zero.

- Assim, ofensa à norma do artigo 5º, XXXVI, da CF/88, 150, I, do CTN, pela elevação de tributo sem amparo legal, e 106, I, do CTN, que permite a retroatividade restritivamente aos casos de interpretação, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

- Adita a defesa, que em razão da IN SRF nº 48/98 ter sido revogada pela IN SRF nº 84/2001.

Finaliza o recurso com pedido adicional pela exclusão das multas e juros, com fundamento no fato de que a recorrente não participou de qualquer transação.

O processo em apreço foi julgado em 05 de março de 2009 e os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, acolheram a preliminar de decadência, conforme se extrai da ementa transcrita:

*GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL - INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.*

*Para fins de apuração do ganho de capital não se pode admitir que, numa mesma situação, existam datas distintas de ocorrência do fato gerador, uma para efeitos de decadência e outra para efeitos de apuração do tributo devido. Nesse entendimento, o critério temporal do imposto em referência é justamente o momento da alienação e o dies a quo do prazo decadencial, a data da celebração do contrato.*

*Preliminar acolhida.*

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, fls. 1139/1153, alegando que o Acórdão atacado contrariou entendimento das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, quais sejam, data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital e termo de início da contagem do prazo decadencial.

Quanto ao ganho de capital, alegou a Fazenda Nacional que por possuir tributação definitiva o imposto de renda surge quando o rendimento é auferido, ou seja, de acordo com a percepção da renda.

No que tange a decadência, afirma que inexistindo recolhimento/antecipação de pagamento, como restou devidamente consignado no termo de verificação fiscal, não há o

que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal.

A contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 1184/1202, solicitando a manutenção do Acórdão recorrido pelas razões ali aduzidas.

A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão plenária realizada em 21 de março de 2012, por meio do Acórdão 920202.036, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional e afastou a decadência, determinando o retorno dos autos à câmara *a quo* para análise das demais questões. Veja-se a ementa do acórdão proferido:

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*O termo inicial para contagem do prazo decadencial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Data do fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).*

*No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento para o ganho de capital. Destarte, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de ganhos de capital na alienação de quotas de capital oriunda de permuta de participação societária, referente aos anos-calendário 1996, 1997, 1998 e 1999.

A questão em controvérsia é oriunda de acordo envolvendo dois irmãos, José Antônio do Carmo Faria e Manoel José do Carmo Faria. O acordo ajustado entre as partes teve por objetivo dividir o controle comum das sociedades que possuíam em conjunto, de tal forma que a integralidade das quotas da empresa Construfert passasse para Manoel José do Carmo Faria e o controle das demais sociedades fosse transferido para o outro irmão, José Antônio do Carmo Faria.

Para tanto celebraram um “Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças”, por meio do qual foram acordadas operações de cessão, venda e permuta de ações e direitos de tal maneira que a integralidade do patrimônio de ambos os irmãos fosse repartida de maneira uniforme.

No bojo do contrato celebrado, mais especificamente nas cláusulas 3.C, 3.D, 3.F, foi acordado que Manoel José do Carmo Faria permutaria com José Antônio do Carmo Faria a integralidade de sua participação societária na empresa Constroeste Indústria e Comércio Ltda., ou seja, 3.503.412 (três milhões, quinhentas e três mil, quatrocentas e doze) quotas em troca de 3.288.778 (três milhões, duzentas e oitenta e oito mil, setecentas e setenta e oito) quotas referentes à participação societária de José Antônio do Carmo Faria em Construfert Indústria e Comércio Ltda. Aliado a esse negócio jurídico, Construfert Indústria e Comércio Ltda. igualmente celebrou contrato de permuta com a sociedade Construmarco Indústria e Comércio Ltda., acordo no qual ficou estabelecido que a primeira transferiria à segunda a totalidade das quotas que possuía, isto é, 9.220.540 (nove milhões, duzentas e vinte mil, quinhentas e quarenta) quotas no capital social da Constroeste Indústria e Comércio Ltda.; e, em contrapartida, Construmarco Indústria e Comércio Ltda. se obrigaria a entregar à Construfert Indústria e Comércio Ltda. a totalidade das quotas que possuía nessa última, ou seja, 3.422.806 (três milhões, quatrocentas e vinte e duas mil, oitocentas e seis).

Concomitantemente com às permutas pactuadas, o contrato celebrado previa, em sua literalidade, que “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 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 de Rodagem, órgão ligado à Secretaria de Estado dos Negócios de Transporte do Estado de São Paulo, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994” (fl. 87).

Com base no acordo entre as partes, entendeu a fiscalização que a permuta celebrada entre Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria teria sido feita com torna, de modo que deveria se acrescer ao valor da alienação das quotas de Constroeste (por meio de permuta) o valor da torna devida, que à época havia sido calculada no valor de R\$ 14.553.559,11, valor esse que veio a ser reduzido ao montante de R\$ 3.000.000,00 pela decisão de 1º grau, consoante aos documentos acostados aos autos.

Nesse diapasão, alega a contribuinte que o valor de R\$ 3.000.000,00 decorrente de crédito no DER era devido à Construfert Indústria e Comércio Ltda. em virtude da segunda permuta, muito embora a redação do acordo pudesse levar ao entendimento de que o valor seria repassado a Manoel José do Carmo Faria por conta da primeira permuta, esta sim levada a cabo entre os irmãos.

Para sustentar a assertiva, junta a contribuinte aos autos documentos atestando que o valor foi cedido à Construfert Indústria e Comércio, pelas empresas “Construmarco” e “Constroeste”, conforme recibos assinados pela “Construfert” e com a comprovação de que o valor realmente havia ingressado na conta dessa última.

Feitas as considerações iniciais, passa-se a análise dos pontos suscitados pelo sujeito passivo.

De início, cumpre registrar que a preliminar de decadência foi rejeitada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, razão pela qual a matéria encontra-se preclusa.

No mérito, alega a suplicante que a permuta de quotas de capital não estaria sujeita ao ganho de capital, pois não houve torna, pouco importando o objeto da permuta.

Pois bem, o art. 798 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994), vigente à época determinava:

*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 nº. 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 7766/89, 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 nº 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8383/91, art. 12, §1º).*

Por sua vez, o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, determina:

*§ 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. (grifei)*

Do exposto, verifica-se que toda permuta está sujeita à apuração de ganho de capital. Todavia, o art. 801 do RIR/1994, excetua:

*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 ....*

Pelo que se vê, a lei excluiu da determinação do ganho de capital, a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, sem o recebimento de torna. Portanto, a contrario sensu, permuta de participação societária com apuração de torna constitui operação passível de tributação.

Em relação ao crédito no DER, alega a suplicante que a quantia teria sido cedida à empresa “Construfert” pelas empresas “Construmarco” e “Constroeste”, razão pela qual a incidência tributária sobre tais ganhos seria da pessoa jurídica.

De plano, aqui se rechaça a alegação supra, pois a propriedade do crédito é de fato do sujeito passivo. Confira a transcrição do contrato:

*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 CONSTRUERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, de que*

*passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta, receberá por cessão 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 de 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 e, com a 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.*

Cita-se, outrossim, aditamento ao referido contrato, fl. 705, v-III:

*Cláusula Segunda — Em conformidade com as cláusulas F.3 e F.4, do mencionado Contrato Particular, ora aditado, o Sr. Manoel José do Carmo Faria tornou-se titular de 50% (cinquenta por cento) dos créditos identificados nas planilhas que integram o documento ora aditado, possuídos pelas empresas CONSTROESTE IND E COM LTDA e CONSTRUMARCO IND E COM LTDA, perante o DER — Departamento de Estradas de Rodagem, remanescentes de contratos celebrados com o referido Órgão e vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994.*

(...)

*Cláusula Quarta — O Sr. Manoel José do Carmo Faria promoveu a incorporação dos direitos de 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 dessa 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. (grifei)*

Como visto, o Sr. Manoel José do Carmo Faria é de fato detentor do crédito e, como se extrai da transcrição da Cláusula Quarta, promoveu a incorporação desse valor na empresa “Construfert”, razão pela qual os recibos de quitação da transferência foram assinados pela referida pessoa jurídica (fls. 905 a 910, v-IV).

Em outra passagem alega a defesa que a autoridade fiscal considerou custo zero para as quotas de capital, na forma da IN SRF nº 48/1998, contudo, à época dos fatos, estava em vigor a IN SRF nº 31/1996, portanto, para fins de determinação do custo de aquisição poder-se-ia aproveitar para aumento de capital os lucros auferidos nos anos-base de 1994 e 1995, pois, foram atendidas as condições estabelecidas no art. 3º da Lei nº 8.849/1994, 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.

Com o escopo de elucidar a matéria ora em controvérsia reproduzo, de antemão, a IN SRF nº 31/1996:

*Art. 24. Considera-se também custo de aquisição:*

*I - a parcela do lucro ou reserva capitalizada, até o montante do lucro presumido deduzido do imposto de renda, que corresponder ao sócio, titular de empresa individual ou acionista (companhia de capital fechado) beneficiário;*

*II - 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;*

*III - 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 contabilmente a partir de 1996, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;*

*IV - o valor de avaliação no inventário ou arrolamento.*

Depreende do excerto transcrito que a orientação era no sentido de que as quotas de capital havidas por incorporação de lucros deveriam constituir custo na alienação, independente do ano em que foram incorporadas. Essa orientação foi alterada pela IN SRF nº 48/1998, que excetuou da regra geral o custo de quotas adquiridas por incorporação de lucros ao capital social, nos anos-calendário de 1994 e 1995:

*Art. 13. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante da declaração de rendimentos ou o seu valor de mercado.*

*§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.*

*§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação, ao capital social da pessoa jurídica, de lucros ou reservas, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.*

***§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica na hipótese de lucros apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, caso em que as ações ou quotas bonificadas terão custo zero. (grifei)***

Em verdade, a IN SRF nº 48/1998, teve como base legal o disposto no art. 16 dos §3º e § 4º da Lei nº 7.713/1988:

*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. (grifei)*

Com efeito, o Decreto nº 3.000/1999 - RIR/1999 traça um histórico de toda legislação, relativamente ao custo de aquisição no período fiscalizado, conforme se observa da leitura dos arts. 130 e 135:

#### *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). (grifei)*

Assim, em que pese a IN SRF nº 31/1996, vigente à época dos fatos, tenha sido omissa no que tange o custo dos bens adquiridos antes do ano-calendário 1996, atos normativos da Administração Tributária não podem extrapolar o âmbito de atuação das normas de referência, por ofensa ao princípio da legalidade, ou seja, criação de incidência ou isenção de imposto não prevista em lei.

Nessas condições penso que não merece acolhida à pretensão da defesa.

Por fim, solicita a suplicante exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por ser sucessora de seu pai e por não ter participado de qualquer transação.

No que concerne à multa de ofício aplicada, cumpre esclarecer que a autoridade de primeira instância afastou sua aplicação sobre o imposto apurado em decorrência dos ganhos de capital relativos aos períodos de 31/10/1997 a 30/11/1997 e de 31/01/1998 a 30/04/1998, tendo em vista o seu caráter de penalidade, aplicando apenas o percentual de 20% a título de multa de mora.

Por sua vez, a exigência dos juros está prevista no art. 13 da Lei nº 9.065/1995 e no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não havendo como afastá-la, conforme Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*

Ante a todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*  
Eduardo Tadeu Farah