



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

Processo nº 10909.000116/2010-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.777 – 1ª Turma Especial
Sessão de 4 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente JOINE D'ALMEIDA VICTORINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APROVEITAMENTO DE RECURSOS DISPONÍVEIS NO MÊS DE DEZEMBRO DE UM ANO NO FLUXO FINANCEIRO DO ANO SEGUINTE. POSSIBILIDADE.

Os recursos tributados exclusivamente na fonte disponíveis no mês de dezembro de 2004 podem ser aproveitados no Demonstrativo de Variação Patrimonial no mês de janeiro de 2005, desde que a existência de tais recursos esteja lastreada em documento hábil e idôneo.

GANHO DE CAPITAL. CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRAS DE QUOTAS SOCIETÁRIAS. DECADÊNCIA.

Existindo pagamento do tributo por parte do contribuinte até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4º). Se o contrato de opção de compras de quotas a prazo foi entabulado em 08/02/2005, a primeira parcela paga em 14/02/2005 e a ciência do Auto de Infração ocorreu em 18/01/2010, descabe falar em decadência do direito de o Fisco constituir o respectivo crédito tributário, ainda que se considere que a data da ocorrência do fato gerador, nas alienações a prazo de bens e direitos, é a data da celebração do contrato, e não a data do recebimento das parceladas pactuadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração de acréscimo patrimonial a descoberto. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Flavio Araujo Rodrigues Torres, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o “Relatório” da decisão de 1ª instância (fls. 544/550 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Por intermédio do Auto de Infração de fls. 395 a 400, integrado pelos demonstrativos de fls. 401 a 405 e pelo Relatório de Fiscalização de fls. 406 a 418, exige-se do interessado o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF de R\$ 965,39 mais o Imposto sobre Ganho de Capital no valor de R\$ 304.873,25, acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão de o fisco haver detectado as seguintes infrações:

1) acréscimo patrimonial a descoberto em janeiro de 2005, no valor de R\$ 15.367,97, caracterizado pela compra de um ar condicionado para barco, conforme consta da nota fiscal nº 598, de dezembro de 2004, fl. 144, cujo pagamento foi efetuado em 22/01/2005, conforme demonstrativo da variação patrimonial à fl. 38;

2) omissão de ganhos de capital nos meses de fevereiro a dezembro/2005, na alienação de participações societárias para a Assolan Industrial Ltda..

Transcreve-se, a seguir, por bem demonstrar a apuração do ganho de capital e do imposto correspondente, excertos do Relatório de Fiscalização:

Preliminarmente cabe lembrar que a fiscalização foi aberta para identificar possível omissão no recolhimento do imposto sobre ganho de capital quando da alienação das empresas Quimivale Industrial Ltda. e Distribuidora Clean Ltda., já que, pela declaração de ajuste anual, consta que houve o recebimento da importância de R\$ 3.502.541,73, cujo custo de aquisição fora de R\$ 49.000,00, o que, em princípio, resultaria num imposto de R\$ 518.031,25, contudo apenas foi recolhido o valor de R\$ 128.565,00.

RELATO HISTÓRICO.

Em 1º de fevereiro de 2005, conforme consta da 10ª alteração contratual da empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA, CNPJ

02.006.074/0001-60, seus sócios os Srs. JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 006.299.009-81 e VIVIANE KLANN VICTORINO, CPF 951.557.599-00, transferiram para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.099.137/0001-94, a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando esta uma quota de posse do Sr. Juliano, fl. 148.

Na mesma data, conforme consta da 12ª alteração contratual da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/0001-44, seus sócios JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.999-87 e JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, também transferiram para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando a quota a menos também de posse do Sr. Juliano, fl. 158.

A empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme consta do cadastro da Receita Federal, foi constituída em 27/10/2004, com sede na cidade de São Paulo – SP e sua principal função foi a de recepcionar as ações das empresas que seriam posteriormente vendidas conforme contrato de opção a ser exercido pela empresa MONTE CRISTALINA., fl. 319.

Em razão da transferência das quotas, note-se que não houve venda, da Quimivale Industrial Ltda. e da Distribuidora Clean Ltda., seus antigos quotistas passaram a deter a totalidade das quotas da empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme se nota no cadastro da empresa junto a Receita Federal onde consta que os sócios declaram possuir 70% do capital social para VIVIANE KLANN VICTORINO; 16% para JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO e 14% para JOINE D'ALMEIDA VICTORINO.

Ainda temos que na declaração de imposto de renda da pessoa jurídica da BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA consta que seu capital social é de R\$ 69.998,00 (o mesmo que a soma das quotas das empresas que seriam alienadas), consta também da declaração que a empresa possui participação em empresas coligadas sendo R\$ 49.999,00 na empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA e R\$ 19.999,00 na DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA. Ou seja, o total das quotas menos as únicas quotas que não foram alienadas e que ficaram de posse do Sr. Juliano.

Em resumo, os quotistas acima relacionados são possuidores de três empresas cujo capital total delas é de R\$ 69.999,00, com o percentual atribuído a cada quotista na proporção acima demonstrada, fl. 335.

Outro fato importante a ser observado é que os quotistas recolheram, 31/03/2005, o imposto sobre o ganho de capital nos seguintes valores; R\$ 630.012,60 para VIVIANE; R\$ 128.565,00 para JOINE (fls. 168) e de R\$ 12.857,40 mais R\$ 128.565,00 para JULIANO, o qual foi motivo de solicitação de restituição de parte do imposto pago em vista da alegação de haverem

utilizado o percentual de 27,5% quando a alíquota correta para ganho de capital seria de 15%, fl. 204.

Fazendo uma relação com os valores recolhidos a título de ganho de capital, sem levar em conta a retidão da alíquota aplicada. Teremos que foi recolhido a soma total de R\$ 900.000,00 e que, desse valor, VIVIANE recolheu 70%, JOINE 14,28% e 15,71 para JULIANO. Esses percentuais indicam que os sócios seguem a participação que cada um possuía no total das duas empresas, ou seja, o percentual de participação da BAULE PARTICIPAÇÕES.

DETERMINAÇÃO DO OBJETO DA VENDA E DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Embora o contrato de compra e venda verse sob a compra das duas empresas temos que o contribuinte era sócio apenas da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/0001-44, cujo capital social era constituído por 20.000 quotas de R\$1,00 (um) real, sendo 10.000 quotas do contribuinte JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.999-87, e 10.000 quotas de JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 006.299.009-81. Na empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 02.006.074/0001-60, o contribuinte não possuía quotas do capital social.

Assim temos que o contribuinte vendeu apenas 50% da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/0001-44, cujo custo fora de R\$10.000,00 (dez mil reais) que corresponde a 10.000 quotas à R\$1,00 cada.

DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA VENDA E DA DATA.

A concretização da venda se deu pelo exercício do contrato de opção de compra o qual foi alterado por duas vezes sendo que a última alteração, que foi utilizada para delimitar os termos da compra, foi o SEGUNDO ADITAMENTO E RERATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS, fl. 236. Por esse instrumento foi determinado que o objeto da compra seria a totalidade das quotas das empresas QUIMIVALE INDUSTRIAL; da DISTRIBUIDORA CLEAN e da BAULE PARTICIPAÇÕES, mais as duas quotas faltantes que pertenciam a Juliano.

O SEGUNDO ADITAMENTO E RERATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS estabelece três formas de pagamento sendo a primeira (item 2.1, inciso "i" e "ii"), que os valores seriam pagos no valor de R\$ 6.000.000,00, dois dias úteis contados da data do exercício da opção, que foi em 08 de fevereiro de 2005, e o montante de R\$ 3.585.000,00 pagos em cinco parcelas consecutivas mensais com vencimento para todo dia 10, a partir de março de 2005, parcelas de R\$ 717.000,00.

A segunda parte do pagamento monta R\$ 19.000.000,00 e seriam pagos em 95 parcelas mensais de R\$ 200.000,00 e estavam

sujeitas a uma cláusula condicional que envolve a resolução definitiva, com julgamento de mérito, dos processos abaixo relacionados até 10/07/2005. E, como na data estipulada estes processos não foram solucionados, o valor do segundo montante foi substituído pelo disposto na cláusula 2.1.2, inciso "i", "ii" e "iii" que alterou o valor para mais três montantes sendo o primeiro no valor de R\$ 4.000.000,00, em 10 parcelas de R\$ 400.000,00, vencendo a partir de 10/08/2005; o segundo também de R\$ 4.000.000,00, divididos em 20 parcelas de R\$ 200.000,00, iniciando em 10/06/2006 e findando em 10/01/2008 e o terceiro montante em uma única parcela de R\$ 100.000,00, vencendo em 10/02/2008.

[...]

Outro fator importante a ser considerado é que, pelas cláusulas, está estabelecido que os pagamentos serão rateados de forma que cada quotista receba o equivalente a 25% dos valores indicados, item 2.1 "i", fl. 241.

Assim, teremos que valor total a ser recebido pela venda das empresas fora de R\$ 17.685.000,00 = (R\$ 6.000.000,00 + R\$ 3.585.000,00 + R\$ 4.000.000,00 + R\$ 4.000.000,00 + R\$ 00.000,00) que dividido pelo percentual de 25% coube ao contribuinte o montante de R\$ 4.421.250,00, conforme tabela abaixo.

[...]

A fundamentação legal consta do referido Auto de Infração.

Encerrado o trabalho fiscal, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o nº 10909.000115/2010-12.

O contribuinte apresenta, por meio de procurador habilitado (v. mandato à fl. 463), a impugnação de fls. 428 a 457, na qual expõe suas razões de contestação.

Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, o contribuinte argúi que a mercadoria constante da Nota Fiscal nº 598 foi adquirida em dezembro de 2004, quando havia recursos disponíveis para o pagamento em janeiro do ano seguinte. Cita acórdão do Conselho de Contribuintes, argüindo que o mesmo defende a tese de acúmulo dos recursos mensais, dentro do mesmo ano-calendário, e, assim, o aproveitamento das sobras de recursos dos meses anteriores suportariam a aquisição da mercadoria em dezembro de 2004, restando incongruente a caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto.

Quanto ao ganho de capital, argúi que o lançamento pautou-se no Contrato de Compra das empresas Quimivale Industrial Ltda., Distribuidora Clean e Baule Participações e o agente notificante, apesar de possuir cópia de todos os contratos das empresas, bem como os extratos onde circularam os valores recebidos e os comprovantes de pagamento do ganho de capital,

preferiu pautar-se tão somente no 2º Aditamento e Re-ratificação do Contrato de Opção de Compra das Quotas, ou seja, a exigência fundou-se tão somente em parte da documentação, o que teria resultado na dissonância entre os valores lançados e a realidade fática, base da tributação.

Diz que o cálculo “arbitrado” pelo agente notificante é totalmente incoerente. Relata que, em outubro de 2004, a empresa Monte Cristalina firmou Contrato de Opção de Compra de Quotas com as empresas da família, ou seja, tanto a Distribuidora Clean, da qual detinha 50% do capital social que era de R\$ 20.000,00, sendo 50% do outro sócio, Juliano D'Almeida Victorino, como a Quimivale Industrial Ltda., com capital social de R\$ 50.000,00, sendo 98% da sócia Viviane Klan Victorino e 2% do sócio Juliano D'Almeida Victorino. A intenção era de adquirir as duas empresas, com tudo o que elas representavam, incluindo lucros acumulados, e, no intuito de firmar um único Contrato, a Assolan, empresa posteriormente adquirente, exigiu dos alienantes a transferência de suas cotas para uma terceira empresa, a Baule Participações, para dispor dos percentuais dos capitais sociais das duas empresas de forma equânime. E, assim, foi feita a transferência das cotas das empresas da família para a Baule Participações, distribuindo-se para cada sócio os percentuais de acordo com a sua participação nas antigas empresas. Em razão disso, a composição das cotas na Baule Participações ficou da seguinte forma: Viviane Klan Victorino 70%, Juliano D'Almeida Victorino 16% e Joine D'Almeida Victorino 14%. Em 01/02/2005, foi firmado contrato com a Assolan para a aquisição das empresas Distribuidora Clean Ltda, Quimivale Industrial Ltda e Baule Participações.

Argúi que o agente notificante “entendeu pela facilidade de lançar todos os valores com base tão somente no 2º Aditivo”, impondo-lhe o percentual de 25% sobre o total da alienação e, como já destacado, do total das cotas alienadas para a Assolan, possuía apenas 14%, sendo manifesta a impossibilidade jurídica da apuração de ganho de capital com base no percentual de 25%. A circunstância de o “Segundo Aditamento e Re-ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” estipular que caberia a cada um dos cotistas 25% dos valores recebidos na venda das cotas da Baule/Distribuidora Clean não teria aptidão jurídica de alterar a real composição societária da empresa, segundo a qual o mesmo era titular de apenas 14% dos direitos alienados. “Há gritante impossibilidade jurídica da alienação por sócio de cotas que não lhe pertencem e, portanto, da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos valores pagos por tais cotas!”. Para a tributação do ganho de capital impor-se-ia a consideração da verdade “real”, repetindo que se possuía a titularidade de apenas 14% das cotas da Baule, somente 14% do preço da venda da empresa lhe pertence, sendo apenas este o percentual de sua disponibilidade econômica ou jurídica, sendo esta a realidade fática e jurídica que deveria ter sido considerada para o lançamento.

Expõe que declarou no ano de 2005 o recebimento da venda de suas cotas, no percentual de 14%, e tributou o montante com base na alíquota de 15% como impõe a legislação. Discorre sobre sujeição passiva, argüindo que não há disponibilidade econômica ou jurídica pela posse de numerário de terceiro e, assim, o recebimento do preço das cotas por quem não era seu titular não gera IRPF por descaracterizar sujeição passiva. Cita Leandro Paulsen e Acórdão do Primeiro CC sobre a posse de numerário alheio e a posse de bens de terceiros. Pretender tributar montante superior àquele decorrente da venda do seu percentual de cotas, abarcando valores referentes à venda das cotas de outro sócio, com justificativa em disposição contratual, que prevê percentuais aleatórios de distribuição dos valores, importa na alteração da sujeição passiva, por convenção particular, o que é categoricamente vedado pelo art. 123 do Código Tributário Nacional.

Repisa que é evidente o erro ao considerar como base do imposto sobre ganho de capital o percentual de 25% do preço da venda da Baule/Distribuidora Clean, quando ele possuía somente 14% das cotas alienadas, parcela sobre a qual recairia a tributação. Não é possível admitir que o imposto de renda incida sobre um ganho que, na realidade, não ocorreu, ou seja, não se tornou renda por não passar de mera ficção, diante de uma interpretação equivocada da hipótese de incidência do fato gerador.

Aduz que, como já destacado, a fiscalização pautou-se no Segundo Aditamento e Re-ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, para fins de apuração do montante tributável, desconsiderando, no entanto, aspectos importantes do referido contrato, expressos também nos outros dos quais originou (contrato de Opção de Compra e o Primeiro Aditamento), especialmente quanto ao objeto da referida alienação. Para fins meramente contratuais, utilizou-se a nomenclatura genérica de "QUOTAS" para referir-se a todo o objeto da operação comercial realizada, no entanto, analisadas em harmonia, as disposições do contrato e seus aditamentos evidenciam que o objeto da alienação é mais abrangente do que o valor nominal das referidas cotas. Na verdade, todo o patrimônio da empresa de que era cotista foi alienado com base em seu valor contábil, apurado por meio do respectivo balanço patrimonial, deixando de existir e sendo incorporada à adquirente ASSOLAN. O agente notificante teria considerado, equivocadamente, que os valores dados em pagamento referiam-se única e exclusivamente à totalidade das cotas que representam o capital social integralizado das empresas Baule Participações Ltda., Quimivale Industrial Ltda. e Distribuidora Clean Ltda., e, assim, como custo de aquisição apenas o montante relativo ao valor nominal das mesmas. Ocorre que a operação de alienação das cotas abrangia tudo o que elas representam, e não somente o valor nominal utilizado para fins de integralização do capital social, como fica evidente no item I.1 do Contrato de Opção de Compra.

Argúi que na apuração do ganho de capital real há que se levar em conta o valor contábil dos bens e direitos alienados na operação, apurado em balanço patrimonial, somando o seu montante às cotas do capital social, constituindo, assim, o custo de aquisição a ser considerado. Da análise fática aprofundada dos negócios feitos pelas empresas, restaria cristalino que houve a alienação de todos os bens e direitos representados pelas cotas, inclusive os equipamentos e as máquinas, indispensáveis para a continuidade das atividades da empresa, além dos lucros acumulados, cuja monta equivalia, à época, pelo valor contábil, à aproximadamente doze milhões, conforme balanço patrimonial ora apresentado (doc. 06).

Conclui que não houve qualquer ilegalidade nos negócios realizados, tampouco nas declarações apresentadas ao fisco, uma vez que estas teriam sido feitas com base no real ganho de capital, de acordo com o valor de aquisição dos bens e direitos alienados e na exata proporção de sua participação societária de 14%, sendo esta a disponibilidade econômica tributável. O fato do contrato particular prever a distribuição do valor recebido na proporção de 25% para cada um dos sócios das três empresas incorporadas não tem o condão de afastar a responsabilidade tributária dos contribuintes em suas declarações individuais de renda.

Citando Alberto Xavier, o artigo 142 do CTN, Acórdãos do CARF, argúi ser nulo o lançamento, sob o argumento de que o Fisco apurou de maneira incorreta a base de cálculo do imposto, ao considerar 25% do valor da venda quando possuía apenas 14% das cotas alienadas, sendo este um vício insanável.

Se não se entender pelo cancelamento do Auto pelos motivos explanados, repete que a empresa foi alienada juntamente com a Quimivale Industrial Ltda. de portas fechadas, ou seja, com todo o seu patrimônio envolvido e, assim, para a composição do custo total das empresas é necessária a análise do Balanço Patrimonial para diagnosticar o quantum correspondente. Conforme o Contrato de Opção de Compra de Quotas de fls. 278 a 302 (fls. 289 a 313 do processo digital), os valores pagos englobavam todo o patrimônio das empresas, com tudo o que elas representavam, incluindo lucros acumulados, já declarados ou não pagos. O contrato destaca, ainda, que deveria ser levantado balanço especial para apuração do valor do saldo circulante, valor do estoque de matéria-prima, valor de produtos acabados, valor em caixa, valor do contas a pagar a terceiros, bem como valor da dívida financeira.

Assim, foi feito o levantamento do quantum patrimonial que estava sendo adquirido, conforme DIPJ entregues pelas empresas no ano de 2005, onde se demonstra o valor contábil do patrimônio alienado tanto da Distribuidora Clean Ltda., como da empresa Quimivale Industrial Ltda.. Somando o patrimônio das duas empresas denota-se que o total do custo do patrimônio para a venda é de aproximadamente doze milhões e, assim, considerando que, segundo o Aditivo ao Contrato de Opção de

Compra de Quotas o valor da alienação se deu no montante global de R\$ 17.685.000,00, tem-se que o valor do ganho de capital gira em torno de R\$ 6.000.000,00, valor esse tributado pelos sócios na proporção já mencionada, ou seja, Viviane (70%), Juliano (16%) e Joine (14%), conforme documentos anexos.

Invoca os artigos 521 a 523 do RIR/1999 e o artigo 4º, § 2º, da IN SRF nº 93, de 1997, argüindo que nas alienações de bens classificáveis no ativo permanente, o ganho de capital corresponderá diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.

Refere que o cálculo apresentado encontra-se dentro das normas da lei, merecendo análise apurada os fatos destacados, e, se necessário, perícia para avaliação do custo contábil. Não pode ocorrer tributação sobre renda fictícia, conforme delimitado pela própria Constituição, devendo a base de cálculo do imposto ser na medida da disponibilidade da riqueza nova realmente experimentada pelo contribuinte, ou seja, as empresas já valiam aproximadamente doze milhões, portanto é esse o montante que deve ser excluído para se chegar ao ganho de capital. Cita Ives Gandra da Silva Martins, e prossegue argüindo que se deve manter a mesma linha de raciocínio no caso de sócios que retiram-se da sociedade em andamento. Na prática, o que ocorre não é somente a retirada do valor das cotas integralizadas, e sim de todo o patrimônio advindo do faturamento e já tributado, conforme reza o artigo 238 do RIR. É de se imaginar que a empresa iniciou suas atividades com somente o valor das quotas integralizadas por seus sócios, mas que, ao longo de sua vida, após oferecer à tributação seu faturamento, a empresa pode quitar suas obrigações, e sobram-lhe reservas para investir na sociedade, aumentando seu estoque e adquirindo bens fixos ou imobilizados e até intangíveis que valoraram suas cotas.

Diz que se impõe a análise do patrimônio da empresa como um todo com base no valor contábil demonstrado por meio do Balanço Patrimonial. No mais, estando todos os documentos que comprovam a transação de posse da empresa Assolan e, havendo necessidade de apresentação de outros documentos para comprovação do explanado até então, requer-se diligências com fulcro no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72 para comprovação do valor contábil das empresas.

Às fls. 454 a 457, contesta o contribuinte a multa de ofício (75%), argüindo, em síntese, ser a mesma excessiva, revestida de todas as características de confisco, enfim, alegações tendentes, todas, à demonstração da inconstitucionalidade desta exigência, pugnando pela sua redução.

Requer, assim, o cancelamento integral do Auto de Infração, tendo em vista o erro na base de cálculo, o que viciaria totalmente o lançamento, e, ainda, ao final, a realização de diligência para uma análise “mais aguçada” de todos os

documentos que estão de posse da empresa adquirente Assolan, bem como a juntada posterior de documentos.

À fl. 493 Memorando da SECAT da DRF em Florianópolis, encaminhando a petição de fl. 495, apresentada pelo contribuinte em 27 de abril de 2010, na qual requer a juntada dos “Laudos de Avaliação do Patrimônio Líquido” e “17ª e 18ª Alteração do Contrato Social”, “Protocolo e Justificação de Incorporação pela Hypermarchas” das empresas Quimivale Industrial Ltda. e da Distribuidora Clean Ltda., e “Ata da Assembléia Geral Extraordinária” da Hypermarchas, às fls. 496 a 525, todos de 30 de novembro de 2007. À fl. 526, declaração nos seguintes termos: “Declaro que fui informado que o presente pedido/requerimento está em desacordo com as normas estabelecidas para tal finalidade, porém solicito o direito de protocolar a presente, em obediência ao que dispõe a CF 1988, art. 5º, XXXIV, “a””.

À fl. 536, memorando da SECAT da DRF em Florianópolis, encaminhando a petição de fls. 537 a 539, apresentada pelo contribuinte em 23/08/2011, na qual argui a decadência do lançamento referente ao ganho de capital.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente por intermédio do acórdão de fls. 542/565, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDOS DE RECURSOS.

O saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, dentro do mesmo ano-base, tendo em vista a periodicidade anual da declaração de bens e direitos. Os saldos bancários ao final de cada ano somente se transferem para o ano posterior caso sejam comprovadas a origem e a efetividade da sua utilização.

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

Para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das cotas é apurado pela média ponderada dos seus custos unitários. Não é possível alterar o valor original de aquisição de participações societárias constantes da declaração de bens e direitos.

Está sujeito ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que efetuar alienação de participações societárias com valores superiores aos constantes da declaração de bens.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDOS DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de perícia quando a matéria que seria objeto deste procedimento já tem seu conteúdo definido em lei.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/06/2012 (fl. 568), o Interessado interpôs, em 17/07/2012, o recurso de fls. 573/578. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

Omissão de Ganhos de Capital - Decadência

- Trata-se de alienação de quotas de mais de uma sociedade empresária, no qual o contribuinte e seus familiares venderam, em conjunto, a totalidade de suas participações, mediante um “Contrato de Opção de Compra de Quotas”, firmado em caráter irrevogável e irretratável em 07/10/2004 (fls. 289-313).

- Ao realizar a auditoria fiscal sobre a documentação apresentada pelo contribuinte, o Agente da RFB entendeu que as quotas haviam sido vendidas por valor superior ao custo de aquisição declarado na DIRPF e que o recolhimento do IRPF sobre o respectivo Ganho de Capital fora insuficiente em relação ao crédito tributário apurado no curso do procedimento fiscal, o que o levou a lavrar o Auto de Infração aqui questionado em 13/01/2010 (fls. 395-405).

- No presente caso, se a contagem do prazo decadencial iniciar na data de ocorrência do fato gerador, que é 07/10/2014 (data do contrato), o termo decadencial final será

07/10/2009. Por outro lado, se o início da contagem for estabelecido na data do primeiro dia do exercício seguinte (01/01/2005), a decadência estará configurada em 01/01/2010.

- Sendo o Auto de Infração lavrado em 13/01/2010, constata-se que em qualquer uma das opções de início da contagem do prazo decadencial o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário estará atingido pela decadência.

- O acórdão recorrido entendeu que nas alienações a prazo o fato gerador da obrigação tributária ocorre no recebimento das parcelas e não no momento da alienação (data do contrato), o que evidentemente não condiz com o ordenamento jurídico tributário brasileiro.

- A jurisprudência do CARF vem entendendo que no caso de ganho de capital em vendas a prazo o fato gerador ocorre no momento da alienação e não no pagamento das parcelas. Portanto, como a alienação, que difere do recolhimento do tributo, ocorre com a formalização do negócio jurídico, o fato gerador do tributo ocorre com a pactuação da venda, e não com o pagamento das parcelas.

- Tal entendimento tem como fundamento o art. 140 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, derivado do art. 21 da Lei nº 7.713/1988), do qual decorre o disposto no art. 31 da IN SRF nº 84/2001.

- Não se pode confundir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, que se dá no momento da *"formalização do negócio jurídico"*, com as datas dos recebimentos das respectivas parcelas. Logo, tendo o contrato sido firmado em 07/10/2004 e o Auto de Infração lavrado em 13/01/2010, tem-se que o ato administrativo de lançamento foi plenamente atingido pela decadência.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

- O suposto acréscimo patrimonial a descoberto fundou-se em apenas um indício, caracterizado por uma nota fiscal (fl. 154), sendo que uma leitura atenta dos autos mostra que não há qualquer elemento de prova que identifique quando, como, ou ainda, se houve efetivamente o pagamento em questão.

- Por outro lado, no "Demonstrativo de Variação Patrimonial" de fl. 38, verifica-se que em janeiro de 2005 ficou consignado apenas o desembolso relativo a tal nota fiscal no valor de R\$ 15.367,97, sendo que o contribuinte cometeu um ingênuo equívoco ao não registrar, tanto na sua DIRPF, quanto no referido "Demonstrativo de Variação Patrimonial", a sua disponibilidade financeira em 31/12/2004, a qual, nos termos do "Informe de Rendimentos Financeiros" (fl. 57), incluía um valor total de aproximadamente R\$ 50.000,00 disponível em fundos de investimento, valor esse que, conforme o mesmo documento, foi totalmente consumido ao longo de 2005.

- Em contextos semelhantes, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais recentemente negou provimento a dois recursos especiais da Fazenda Nacional.

- Logo, tendo sido demonstrado que se encontra nos autos um documento hábil e idôneo (fl. 57 - "Informe de Rendimentos Financeiros") que comprova a disponibilidade de recursos financeiros em valor mais do que suficiente (R\$ 50 mil) para justificar o suposto desembolso (R\$ 15 mil) para o pagamento da nota fiscal em questão, não há que se falar em **presunção de acréscimo patrimonial a descoberto**.

Pedido

Ao final, requer o recebimento do presente recurso voluntário, dando-lhe total provimento para reformar o respeitável acórdão *a quo*, no sentido de declarar insubsistente o respectivo Auto de Infração e os créditos tributários dele decorrentes.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração de folhas do processo físico.

As infrações apuradas pela Fiscalização neste processo são as seguintes: acréscimo patrimonial a descoberto e ganho de capital na alienação de quotas societárias. Analiso, por primeiro, as alegações do Recorrente relativas ao acréscimo patrimonial a descoberto.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A Autoridade lançadora apurou, no mês de janeiro de 2005, com base em Demonstrativo de Variação Patrimonial apresentado pelo próprio Interessado (fl. 38), uma variação patrimonial a descoberto no valor de R\$ 15.367,97, referente à compra de um ar condicionado para embarcação acompanhado do respectivo kit para instalação (nota fiscal nº 598 acostada aos autos em fl. 154).

O Recorrente alega que cometeu um equívoco ao não registrar, tanto sua DIRPF, quanto no referido demonstrativo, a sua disponibilidade financeira em 31/12/2004, a qual, nos termos do “Informe de Rendimentos Financeiros” de fl. 57, incluía um valor total de aproximadamente R\$ 50.000,00 disponíveis em fundos de investimento, valor esse que, conforme o mesmo documento, fora totalmente consumido no ano de 2005.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto encontra previsão no art. 55, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - RIR/1999, que assim dispõe:

Art. 55. São também tributáveis (Leinº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

A leitura do dispositivo transcrito evidencia que se trata de presunção legal relativa, que pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea demonstrando que o acréscimo patrimonial está justificado em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, sendo que o ônus probatório é do Interessado.

No caso concreto, embora o Recorrente não tenha lançado na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2005 os saldos de fundos de investimentos existentes em 31/12/2004, cujos rendimentos sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte, o documento de fl. 57 revela, de forma incontroversa, a existência de disponibilidades financeiras na referida data, que suportam o acréscimo patrimonial apurado e que foram consumidas no ano de 2005 (a coluna “Saldo em 31/12/2005” está zerada).

Nesse contexto, entendo que os recursos disponíveis em 31 de dezembro de 2004 podem ser aproveitados no Demonstrativo de Variação Patrimonial no mês de janeiro de 2005, porquanto a existência de tais recursos está comprovada por documento hábil e idôneo emitido por instituição bancária regular.

Ganho de capital em alienações a prazo de quotas de sociedades empresárias
- Decadência - Inocorrência

Alega o Interessado que a jurisprudência do CARF se direciona no sentido de que no caso de ganho de capital em vendas a prazo o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física ocorre no momento da alienação, e não no momento do pagamento das parcelas a serem adimplidas. Para o Recorrente o fato gerador ocorreu em outubro de 2004, quando da formalização do “Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 289/313) entre a sociedade empresária Monte Cristalina S/A e os quotistas alienantes. Logo, se o contrato foi firmado em 07/10/2004 e o Auto de Infração lavrado em 13/01/2010, tem-se que o ato administrativo de lançamento foi atingido pela decadência.

A leitura do “Relatório de Fiscalização” (fls. 406/418), no entanto, evidencia que a Autoridade lançadora considerou, por se tratar de alienação a prazo, que o fato gerador mais antigo teria ocorrido em fevereiro de 2005, quando do pagamento da primeira parcela no valor de RS 6.000.000,00, que foi estipulada no “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 250/281), celebrado, também em fevereiro de 2005, entre a sociedade empresária Assolan Industrial Ltda. e os titulares das quotas das empresas alienadas, dentre eles o ora Recorrente. O mesmo entendimento foi adotado pelos julgadores da instância de piso.

Constata-se, assim, que existe uma questão prejudicial que deve ser enfrentada antes de se adentrar na discussão acerca da data de ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo de bens ou direitos, qual seja, deve-se, em uma primeira etapa, perquirir em que momento se concretizou o negócio jurídico, para, a partir daí, se for o caso, se adentrar na discussão relativa à data de ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo.

Em outras palavras: necessário averiguar, preliminarmente, se o negócio jurídico objeto de tributação foi concretizado com a formalização do “Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 289/313) ou com a formalização do “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 250/281).



Na espécie, o exame do conjunto de atos e negócios jurídicos pactuados entre as pessoas físicas e as diversas sociedades empresárias envolvidas auxiliará na busca do momento em que se realizou, efetivamente, a concretização da alienação das quotas pertencentes ao Recorrente. Os autos revelam os seguintes atos e negócios jurídicos realizados:

- Em 07/10/2004 foi celebrado o “Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 289/313) por intermédio do qual os sócios quotistas das empresas Quimivale Industrial Ltda. e Distribuidora Clean Ltda. outorgaram à empresa Monte Cristalina S/A uma opção de compra para que esta última, a seu exclusivo critério, adquirisse a totalidade das quotas das primeiras. A opção poderia ser exercida pela Monte Cristalina no prazo de dois dias úteis contados a partir de 09/02/2005 (prazo de exercício da opção).

- Em 1º de fevereiro de 2005 os sócios quotistas da empresa Quimivale Industrial Ltda., Sr. Juliano D’Almeida Victorino e Sra. Viviane Klann Victorino, transferiram para a empresa Baule Participações Ltda. a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando esta única quota na posse do Sr. Juliano (10ª Alteração do Contrato Social da Quimivale às fls. 158/162).

- Na mesma data, os sócios cotistas da empresa Distribuidora Clean Ltda., Sr. Juliano D’Almeida Victorino e Sr. Joine D’Almeida Victorino, ora Recorrente, também transferiram para a empresa Baule Participações Ltda. a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando esta única quota na posse do Sr. Juliano (12ª Alteração do Contrato Social da Distribuidora Clean às fls. 168/172).

- Em razão da transferência das quotas, que se deu mediante cessão, e não de venda, as pessoas que eram quotistas da Quimivale e da Distribuidora Clean passaram a deter a totalidade das quotas da empresa Baule Participações Ltda.

- O “Relatório de Fiscalização” (fls. 406/418) esclarece que na declaração de imposto de renda da pessoa jurídica Baule consta que seu capital social é de R\$ 69.998,00, valor este que resulta da soma das quotas cedidas pelos quotistas das empresas Quimivale e Distribuidora Clean, e que a empresa Baule possui participação em empresas coligadas, sendo R\$ 49.999,00 na empresa Quimivale e R\$ 19.999,00 na Distribuidora Clean (o total das quotas menos as únicas duas quotas que não foram cedidas e que ficaram na posse do Sr. Juliano).

- Em 08/02/2005 foi celebrado o “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 250/281) por meio do qual os sócios quotistas das empresas Quimivale e Distribuidora Clean Ltda. outorgaram à empresa Assolan Industrial Ltda. S/A uma opção de compra para que esta última, a seu exclusivo critério, adquirisse a totalidade das quotas detidas pelos quotistas no capital da Quimivale, da Clean e da Baule. A opção poderia ser exercida pela Assolan no prazo de dois dias úteis contados a partir de 09/02/2005 (prazo de exercício da opção).

Pois bem. A documentação probatória colacionada aos autos revela que não houve a efetiva transferência das quotas das empresas Quimivale e Distribuidora Clean para a empresa Monte Cristalina S/A em decorrência do “Contrato de Opção de Compra de Quotas” celebrado em 07/10/2004.

É que o Interessado fez constar, na “Declaração de Bens e Direitos” da declaração de ajuste anual do exercício de 2006, na coluna “Situação em 31 de dezembro de 2004”, a sua participação no capital social da empresa Distribuidora Clean (50%), no valor de

R\$ 10.000,00 (fl. 13). Na coluna “Situação em 31 de dezembro de 2005” da mesma declaração, por seu turno, não foi lançado qualquer valor relativo à participação do Recorrente no capital social da mencionada empresa.

Assim, se o próprio Interessado declarou que 50% das quotas da empresa Distribuidora Clean lhe pertenciam em 31/12/2004, por óbvio que o “Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 289/313), celebrado em 07/10/2004 entre os sócios quotistas das empresas Quimivale e Distribuidora Clean e a empresa Monte Cristalina S/A, não produziu qualquer efeito jurídico. Se tivesse produzido, as quotas da empresa Distribuidora Clean não mais pertenceriam ao Recorrente, mas sim à Monte Cristalina.

Por outro lado, o fato de não constar qualquer participação no capital social da empresa Distribuidora Clean em 31/12/2005 evidencia que as quotas do Recorrente (50%) foram alienadas no curso do ano-calendário de 2005.

Conforme exposto acima, em 08/02/2005 foi celebrado o “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 250/281) por meio do qual os sócios quotistas das empresas Quimivale e Distribuidora Clean Ltda. outorgaram à empresa Assolan Industrial Ltda. S/A uma opção de compra para que esta última adquirisse a totalidade das quotas detidas pelos quotistas no capital da Quimivale, da Clean e da Baule.

A declaração de ajuste anual do exercício de 2006 confirma que, neste caso, o direito de opção de compra foi efetivamente exercido, porquanto o Interessado declarou que as empresas Quimivale e Distribuidora Clean foram vendidas para a empresa Assolan Industrial Ltda. em fevereiro de 2005.

Assim, penso não haver nenhuma dúvida de que a concretização do negócio jurídico ocorreu em fevereiro de 2005, com uma supervalorização da participação societária do Recorrente. Embora possa parecer que essa supervalorização tenha ocorrido através de sucessivas e estranhas operações societárias, os autos demonstram que ela (a supervalorização) ocorreu, de fato, com a alienação das quotas para a sociedade empresária Assolan, em decorrência do “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 250/281) celebrado em 08/02/2005.

Firmado que o negócio jurídico ocorreu em fevereiro de 2005, torna-se irrelevante, neste processo, a discussão acerca da data de ocorrência do fato gerador nos casos de alienação a prazo de bens e direitos, para fins de se apurar o prazo de decadência. É o que se verá a seguir.

Embora não se referindo especificamente ao ganho de capital na alienação de bens e direitos, o Superior Tribunal de Justiça – STJ decidiu, no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

a) existindo pagamento do tributo por parte do contribuinte até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4º).

b) inexistindo pagamento até a data do vencimento, aplica-se a regra geral (CTN, artigo 173, I), ou seja, o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

É pacífico que o ganho de capital na alienação de bens e direitos está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, sendo sua apuração realizada, pelo próprio contribuinte.

Na espécie, o DARF de fl. 178 revela que o Interessado recolheu imposto de renda sobre ganho de capital em 31/03/2005. Aplicável, portanto, conforme a orientação do STJ, a regra do art. 150, § 4º, do CTN, cujo termo *a quo* é a data da ocorrência do fato gerador.

O negócio jurídico foi celebrado em 08/02/2005, a primeira parcela foi paga em 14/02/2005 e a ciência do Auto de Infração se deu em 18/01/2010 (Aviso de Recebimento à fl. 421). Logo, não ocorreu a decadência do direito de o Fisco constituir o respectivo crédito tributário, ainda que se considere que a data da ocorrência do fato gerador, nas alienações a prazo de bens e direitos, é a data da celebração do contrato (08/02/2005), e não a data do recebimento das parcelas pactuadas (a parcela mais antiga foi adimplida em 14/02/2005).

Nesse contexto, abstenho-me de adentrar na discussão relativa à data da ocorrência do fato gerador na apuração do ganho de capital decorrente de venda parcelada de bens ou direitos (se a data da celebração do contrato ou a data do recebimento das parcelas), haja vista que, neste caso concreto, essa discussão é totalmente irrelevante.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida