



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

Processo nº 10909.001343/2010-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.645 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente JULIANO DALMEIDA VICTORINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPF. GANHO DE CAPITAL. RECEBIMENTO PARCELADO DE QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ALIENADAS. PARCELAS INDEXADAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial em se tratando de imposto de renda devido sobre o ganho de capital, decorrente de contrato de alienação de cotas societárias a prazo e com parcelas indexadas, é o momento do recebimento de cada parcela, pois nesse momento é que se afere de forma definitiva o preço de venda que resta condicionado ao índice de correção monetária. Precedente.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos, admitindo decadentes apenas as parcelas vencidas anteriores a junho de 2005. Vencido o conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, que votou por dar provimento ao recurso.

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

RELATOR EDUARDO DE SOUZA LEÃO - Relator.

EDITADO EM: 19/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS (presidente da turma), DANIEL PEREIRA ARTUZO, HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, MARIA CLECI COTI MARTINS, ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA e EDUARDO DE SOUZA LEÃO.

Relatório

Em princípio deve ser ressaltado que a numeração de folhas referidas no presente julgado foi a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (arquivo.pdf).

Trata-se de Recurso Voluntário onde o Contribuinte/Recorrente objetiva a reforma do Acórdão de nº 07-28.129 da 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 453/476), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo em parte o lançamento fiscal, remanescendo o valor de R\$ 714.120,43 a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

No caso, o Contribuinte/Recorrente teria omitido ganhos de capital nos meses de fevereiro/2005 a fevereiro/2008, advindos da alienação de suas participações societárias nas empresas Distribuidora Clean Ltda., Quimivale Industrial Ltda. e Baule Participações Ltda., para a empresa Assolan Industrial Ltda.

Os argumentos trazidos na Impugnação foram sintetizados pelo Órgão Julgador *a quo* nos seguintes termos:

“O contribuinte apresenta, por meio de procurador habilitado (v. mandato à fl. 283), a impugnação de fls. 247 a 279, na qual expõe suas razões de contestação.

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, Joine D'Almeida Victorino, como a Quimivale Industrial Ltda., da qual detinha 2% do capital social de R\$ 50.000, sendo 98% da sócia Viviane Klann 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, no intuito de 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 Klann 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 50% sobre o total da alienação e, como já destacado, do total das cotas alienadas para a Assolan, possuía apenas 16%, sendo manifesta a impossibilidade jurídica da apuração de ganho de capital com base no percentual de 50%. 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/Quimivale Industrial e, portanto, que receberia o percentual de 50%, não teria aptidão jurídica de alterar a real composição societária da empresa, sendo titular de apenas 16% 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 16% das cotas da Baule, somente 16% do preço da venda da empresa lhe pertence, 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 16%, 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 50% do preço da venda da Baule/Distribuidora Clean/Quimivale Industrial, quando possuía somente 16% das cotas alienadas, parcela sobre a qual recairia a tributação.

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 representavam, e não somente o valor nominal utilizado para fins de integralização do capital social, como fica evidente no item 1.1 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.

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 16%, 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.

Repisa que os valores pagos na aquisição das empresas englobavam todo o patrimônio, com tudo o que elas representavam, incluindo lucros acumulados.

Cita a Lei nº 6.404/1976, o Código Civil, o artigo 21 da Lei nº 9.249/95, a Instrução Normativa DNRC nº 88/2001, discorre sobre a operação de incorporação, arguindo que, após o contrato de compra e venda, a Assolan incorporou as empresas Baule Participações, Distribuidora Clean e Quimivale Industrial e, obrigatoriamente, na transferência do patrimônio para a incorporadora deve se dar a avaliação pelo valor contábil ou de mercado. Aduz que a incorporação foi realizada tendo por base o valor contábil do patrimônio registrado na contabilidade, tanto que o laudo de avaliação foi realizado com base nos balanços patrimoniais emitidos pelas empresas posteriormente incorporadas, sendo este o custo de aquisição para o cálculo do ganho de capital.

Argumenta que a alienação das empresas necessariamente deve ocorrer antes de qualquer procedimento para a incorporação, o que foi efetuado, que cabe à incorporadora a aprovação do projeto acerca da reforma do ato constitutivo, não possuindo maiores obrigações para a operação, devendo a incorporadora realizar a avaliação da sociedade incorporada, para posterior agregação ao seu patrimônio.

Reclama que dos documentos apresentados na fiscalização, ou seja, os laudos de avaliações das empresas alienadas, protocolo e justificação de incorporação, a Ata de Assembléia e a posterior alteração contratual com a incorporação, tiveram o intuito de comprovar que o custo de aquisição nada mais é do que o valor contábil agregado pela empresa incorporadora, mas que, apesar da comprovação, emitiu o fiscal, Auto de Infração sob a alegação de que a incorporação não ocorreu nos exatos termos da legislação e que tal afirmação, sem especificar exatamente qual procedimento foi inadequado deve ser rechaçada.

Destaca o seguinte termo do RF: “De modo, as reavaliações procedidas visaram unicamente ajustar o patrimônio das empresas proprietárias em decorrência dos valores despendidos para suas aquisições, não aproveitando esses novos valores aos seus ex-proprietários.(grifo nosso)”, arguindo a distinção entre reavaliação e laudo de avaliação, que só ocorreria reavaliação se as empresas tivessem realizado o levantamento patrimonial tendo por base o valor de mercado. E, como já explicado e comprovado, o patrimônio foi repassado pelo valor contábil, ou seja, o valor do ativo e do passivo registrado na contabilidade na época dos fatos, não existindo qualquer reavaliação.

Refere que, nos termos do Contrato de Opção, 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, ficando, assim, claro que a aquisição não se deu somente das cotas e sim da totalidade do patrimônio registrado na contabilidade.

Somando o patrimônio das duas empresas denota-se que o total do custo 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%).

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 ante aos fatos destacados, e, se necessário, perícia para avaliação do custo contábil. Argúi que 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 se retiram da sociedade em andamento. Na prática, o que ocorre não é somente a retirada do valor das quotas 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 sobraram-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.

Citando Alberto Xavier, o artigo 142 do CTN e 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 50% do valor da venda quando possuía apenas 16% das cotas alienadas, sendo este um vício insanável.

Às fls. 275 a 278, 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, se assim não se entender, diz que o mesmo deve ser refeito, para considerar os valores das empresas

alienadas quando incorporadas pela adquirente. E, ainda, se assim não se entender, requer perícia dos documentos que estão de posse da empresa adquirente Assolan, para a comprovação do valor contábil da empresa na época da alienação.

À fl. 447, memorando da SECAT da DRF em Florianópolis, encaminhando a petição de fl. 448 a 450, apresentada pela contribuinte em 23/08/2011, na qual argúi a decadência do lançamento.” (fls. 458/461 – grifos no original).

Atentando aos argumentos de defesa, a 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (SC) proferiu decisão que restou assim ementada:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL.

O Imposto de Renda sobre Ganho de Capital é tributo sujeito ao lançamento por homologação, estando a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários regradada pelo parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte”

No Recurso Voluntário disposto às fls. 484/487, o Recorrente repisou exclusivamente sua argumentação pela decadência da exigência fiscal.

No caso, argumenta que o debate normalmente se estabelece em torno da identificação da data para o início da contagem do respectivo prazo (5 anos), confrontando-se, quase sempre, a aplicação do art. 150, § 4º (data de ocorrência do fato gerador) com a do art. 173, I (primeiro dia do exercício seguinte), ambos do CTN.

Assim, se a contagem do prazo decadencial iniciar na data de ocorrência do fato gerador, que seria em 07/10/2004 (data do contrato), o termo decadencial final ocorreria em 07/10/2009. Por outro lado, se o início da contagem for o primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/2005, a decadência estaria configurada em 01/01/2010.

Deste modo, como o Auto de Infração foi lavrado em 13/05/2010, o Recorrente conclui que crédito tributário estaria atingido pela decadência em qualquer das hipóteses de início de contagem do prazo decadencial.

Nesses termos, o Contribuinte/Recorrente aponta que entendimento proferido no julgado recorrido, de que nas alienações a prazo o fato gerador da obrigação tributária ocorreria no recebimento das parcelas, estaria em dissonância a entendimentos do CARF em sentido diverso.

Ressalta ainda as disposições trazidas no art. 140 do RIR/99 e no art. 31 da IN nº 84/2001, para discorrer que não se pode confundir a ocorrência do fato gerador com as datas de recebimento das parcelas.

Ao final, pede o provimento do recurso para reformar a decisão combatida, no sentido de declarar insubsistente o lançamento fiscal.

Distribuído o feito para nossa Relatoria, coloco em pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator EDUARDO DE SOUZA LEÃO

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Em princípio, conforme se verifica nos autos, importa salientar que no Recurso Voluntário em julgamento, restou levantado como argumento de defesa e combate a decisão recorrida, apenas a incidência da decadência no lançamento fiscal.

Para a apreciação do feito, inicialmente devemos atentar que a tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF sobre ganhos de capital, está fundada na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, *in verbis*:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

(...)”

No mesmo sentido, o imposto de renda incidente no ganho de capital apurado pela pessoa física, deve observar o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que disciplina tal tributação nos seguintes termos:

“Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§ 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, de 1989, 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

(...)”

Ocorre que, como o referido imposto sobre a renda em decorrência de ganho de capital é apurado e ofertado a tributação pelo contribuinte sem prévio exame da Administração Tributária, tal procedimento figura na modalidade de lançamento por homologação.

Nestes casos, o Código Tributário Nacional estipula o prazo de homologação em cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, sob pena de extinção do crédito tributário. Na letra da lei:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;”

Por outro lado, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, nos termos do art. 543-C do CPC, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do contribuinte, o prazo de homologação só começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, atentando ao inc. I, do art. 173, do CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Diante do arcabouço legislativo, para estipulação do prazo decadencial do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente de alienação de bens, cujos pagamentos são efetivados em parcelas, importa definir o momento do fato gerador a ser considerado na contagem do referido prazo.

Ora, o Código Tributário Nacional aponta a hipótese de incidência do imposto de renda, consubstanciando seu fato gerador, nos seguintes termos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Portanto, não pode haver dúvida de que o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, o fato gerador ocorre no momento em que o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Não obstante, o RIR/99 determina que a apuração do ganho de capital a prazo deverá ser apurado nos moldes de uma venda à vista. Vejamos:

“Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).”

No mesmo sentido depõe o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001:

“Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.”

A bem da verdade, com fundamento nas regras dispostas no art. 140 do RIR/99 e no art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, existem precedentes deste CARF se posicionando no sentido de não separar os elementos formadores do fato gerador na apuração do ganho de capital das pessoas físicas, conquanto sejam decorrentes de alienações de bens a vista ou a prazo, diferindo-se, tão somente, o pagamento do tributo, a ser efetuado no momento do recebimento de cada parcela.

Nesses termos, o fato gerador do imposto de renda ocorreria com a conclusão da operação de alienação dos bens, independente da previsão de pagamento ser fracionado ou de uma só vez, modo pelo qual o prazo decadencial teria o mesmo marco temporal.

Contudo, com absoluto respeito aos antigos posicionamentos existentes sobre a matéria, entendo que não expressam a melhor solução jurídica ao caso.

Ora, se a legislação tributária define que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a disponibilidade econômica do contribuinte (art. 43 do CTN), e no caso de ganho de capital, o imposto é apurado e pago no mês do recebimento (art. 117, § 2º do RIR/99), e apenas na proporção das respectivas parcelas em caso de alienações a prazo (art. 140 do RIR/99), a única conclusão plausível seria compreender o fato gerador da obrigação tributária quando ocorrido o efetivo acréscimo patrimonial.

Pensar diferente permitiria admitir a possibilidade da exigência de imposto mesmo após ultrapassados cinco anos do seu fato gerador, em flagrante afronta aos preceitos do § 4º do art. 150 do CTN. Bastaria que houvesse a previsão contratual de pagamento parcelado, referente a uma alienação de bens, em mais de cinco anos.

No entanto, o caso em questão também se apresenta diferenciado dos julgados iniciais nesta Corte, pois se trata de venda de participação societária a prazo, cujas parcelas estão indexadas pelo IGPM-FGV/S, conforme se observa no Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, mais especificamente nas fls. 316, 319, 320, 321, 322 e 326 dos autos.

Ou seja, a quantificação do imposto a pagar quando do recebimento das parcelas futuras depende de um índice variável que apenas será possível aferir no momento do recebimento da parcela.

Nesse sentido não se poderia acolher a data do fato gerador do imposto de renda como sendo o momento da conclusão contratual, porquanto o ganho de capital

decorrente de cada parcela é variável, figurando indexado, diferente do ocorrido em caso pagamento a vista. Este é o entendimento mais inteligente e justo desta Corte Tributária, conforme se observa na ementa de recente julgado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2008, 2009

IRPF. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. PREÇO INDEXADO À MOEDA ESTRANGEIRA. VENDA A PRAZO.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial em se tratando de imposto de renda devido sobre o ganho de capital de contrato com preço indexado em moeda estrangeira e alienação a prazo é o momento do recebimento de cada parcela, pois nesse momento que se afere de forma definitiva o preço de venda que resta condicionado à taxa de câmbio futura.

GANHO DE CAPITAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. PREÇO INDEXADO EM MOEDA ESTRANGEIRA.

Eventual variação do preço em decorrência da flutuação cambial havida para com o valor em moeda nacional (Real) deve ser considerada como preço de venda e tributada segundo a sistemática do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. CORREÇÃO MONETÁRIA DO PREÇO. Correção monetária do preço de venda integra o preço para fins de apuração do ganho de capital.

(Acórdão nº 2201-002.264, Processo nº 10680.726553/2012-80, Relatora Conselheira NATHALIA MESQUITA CEIA, 1ª TO/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/CARF/MF, Data de Publicação: 19/05/2014).

Diante dos ensinamentos dispostos no citado julgado, percebe-se que a operação de compra e venda a prazo indexada pende de uma variável futura, e apenas se aperfeiçoa no momento do recebimento, pois é nesse instante que se revela o *quantum* a ser pago pelo bem, comportando o preço da venda para fins de ganho de capital.

Por sua vez, na conclusão da operação contratual de alienação de cotas participativas das empresas em questão, não há definição de uma quantia certa e determinada a ser recebida pela venda, apenas projeções e expectativas.

Como não se pode calcular imposto com base em projeções e expectativas, sendo necessário que se conheça o exato valor da venda (preço), e tal valor deve ser o efetivamente recebido pelo contribuinte, considerando que apenas o montante recebido enseja a tributação com base no acréscimo patrimonial para fins de apuração do ganho de capital,

também não se pode abrigar a tese de ocorrido o fato gerador do imposto no momento da conclusão contratual em caso de alienação de bens a prazo, cujas parcelas são indexadas.

Esta é a razão pela qual a alegativa de decadência do lançamento fiscal trazida pelo Contribuinte/Recorrente finda superada, tendo em vista que o contrato de alienação de participações societárias em questão se configura em operação de venda a prazo indexada, aperfeiçoada apenas no momento do recebimento cada parcela, porquanto o índice de atualização monetária é elemento variável e necessário para apurar o valor da parcela no momento do pagamento, conformando elemento essencial para apuração do ganho de capital.

Em face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos, admitindo decadentes apenas as parcelas vencidas anteriores a junho de 2005, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 07/06/2010, conforme AR de fls. 245.

É como voto.

Relator EDUARDO DE SOUZA LEÃO