



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

Processo n° 10909.001735/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.778 – 1ª Turma Especial
Sessão de 4 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente VIVIANE KLANN VICTORINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

DECADÊNCIA. TERMO A QUO.

Conforme entendimento sufragado pelo STJ, em julgamento submetido ao rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), 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).

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÕES A PRAZO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Nas alienações de bens a prazo, o fato gerador ocorre no momento da alienação e o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista, com vencimento do imposto, de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados.

O recebimento de valores de forma parcelada não altera e nem fraciona a data da ocorrência do fato gerador referente ao ganho de capital.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida (Relator), Marcio Henrique Sales Parada e José Valdemir da Silva que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tânia Mara Paschoalin.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente e Redatora Designada.

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. 444/451 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Por intermédio do Auto de Infração de fls. 217 a 222, integrado pelos demonstrativos de fls. 223 a 236 e pelo Relatório de Fiscalização de fls. 207 a 216, exige-se da interessada o Imposto sobre Ganho de Capital no valor de R\$ 285.827,09, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão de o fisco haver detectado omissões de ganho de capital nos meses de fevereiro/2005 a fevereiro/2008, na alienação de participações societárias para a Assolan Industrial Ltda..

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

[...]

ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Analisando os contratos sociais apresentados pela contribuinte, quais sejam: a 18ª alteração do contrato social da empresa Distribuidora Clean Ltda., fl. 127; a 17ª alteração contratual da empresa Quimivale Industrial Ltda., fl. 132 e os Laudos de Avaliação do Patrimônio Líquido das empresas acima mencionadas, verificamos que as alterações bem como os laudos foram elaborados após a venda haver sido realizada e, ainda, constam das referidas alterações contratuais que os únicos donos das empresas em questão eram as empresas Hypermarchas S/A e Monte Cristalina S/A. 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.

Desta forma, os novos documentos acostados ao presente auto não alteram os valores pelos quais as empresas estavam registradas nas declarações de ajuste anual dos contribuintes.

Com relação ao Darf apresentado, fl. 124, no valor de R\$ 630.012,60, datado de 31/03/2005 e cujo código de recolhimento se refere ao pagamento de ganho de capital. Conforme pedido de

compensação "PER/COMP", fl. 59 e 68, o valor solicitado para compensação foi de R\$ 267.430,37, restando o valor de R\$ 362.582,23 para pagamento do ganho de capital, valor este que foi utilizado na presente infração.

[...]

A presente fiscalização decorre de representação fiscal elaborada quando do encerramento da fiscalização levada a efeito no contribuinte JOINE DALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.999-87, processo nº 10909.000116/2010-59, fl. 36.

No curso daquela fiscalização, foram obtidos os contratos da empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 02.006.074/0001-60 que, na 10ª alteração contratual de 1º fevereiro de 2005, fl. 56, seus sócios, os Srs. JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 006.299.009-81 e VIVIANE KLANN VICTORINO, CPF 951.557.599-00, transferem 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; também foi apresentado o contrato social da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/0001-44, que na 12ª alteração contratual de 1º fevereiro de 2005, fl. 51, seus sócios JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.999-87 e JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, transferem 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; ainda foi apresentado pela empresa Hypermarcas S/A, detentora da empresa Assolan, pessoa jurídica que adquiriu as três empresas citadas acima, cópia do Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, contrato que estabelece as datas, prazos e condições de pagamento, fl. 83.

[...]

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. 43.

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. 53.

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. 177.

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.

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 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. 58.

Ainda temos, como comprovação do recebimento dos valores informados no Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, a constituição da empresa Aliança, onde, na cláusula 6º os valores a serem integralizados se referem às parcelas a serem recebidas decorrentes da venda das empresas em questão, fl. 79.

DETERMINAÇÃO DO OBJETO DA VENDA E DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Conforme consta da declaração de ajuste anual do ano de 2006, fl. 09, e dos contratos sociais das empresas objetos da venda, temos que VIVIANE KLANN VICTORINO, CPF 951.557.599-00 possuía 98% das quotas da empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 02.006.074/0001-60, correspondendo a 49.000 quotas a R\$ 1,00 avaliadas em R\$ 49.000,00, fl. 43.

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 RE-RATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS, fl. 87. 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 RE-RATIFICAÇÃO 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, isso para as duas empresas. Assim temos que o contribuinte recebeu 50% dos valores globais da venda das empresas.

Teremos, então, 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\$100.000,00) que dividido pelo percentual de 25% coube ao contribuinte o montante de R\$ 4.421.250,00, conforme tabela abaixo.

[...]

Como a empresa foi vendida em parcelas temos que, para cada parcela, retirar o custo correspondente. Assim utilizamos custo total da empresa R\$ 49.000,00 e dividimos pelo lucro total da venda R\$ 4.372.250,00 (4.421.250,00 - 49.000,00) e teremos o percentual de 0,11%, ou seja, para cada valor pago teremos um custo que representa 0,11% desse valor e em consequência teremos um lucro para cada real recebido de 98,89% (100% - 0,11%), que vem a ser a parcela a ser utilizada para diferimento.

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 10909.001736/2010-13.

A contribuinte apresenta, por meio de procurador habilitado (v. mandato à fl. 275), a impugnação de fls. 241 a 270, na qual expõe suas razões de contestação.

Argüi 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, cujo capital social era de R\$ 20.000,00, sendo 50% de cada um dos sócios, Joine D'Almeida Victorino e Juliano D'Almeida Victorino, como a Quimivale Industrial Ltda., da qual detinha 98% do capital social de R\$ 50.000,00, sendo os outros 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, 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 25% sobre o total da alienação e, como já destacado, do total das cotas alienadas para a Assolan, possuía 70%, 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/Quimivale Industrial e, portanto, que receberia o percentual de 25%, não teria aptidão jurídica de alterar a real composição societária da empresa, tendo ela a titularidade de 70%, sendo esta a realidade fática e jurídica a ser considerada para o lançamento.

Expõe que declarou no ano de 2005 o recebimento da venda de suas cotas, no percentual de 70%, e tributou o montante com base na alíquota de 15% como impõe a legislação. Diz que pretender tributar o cotista de uma sociedade sobre montante diverso daquele decorrente da venda do seu percentual de participação, 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 vedado pelo art. 123 do Código Tributário Nacional.

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 25% do valor da venda quando possuía 70% das cotas alienadas, sendo este um vício insanável.

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.

Argüi 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 a sua real participação societária, de 70%, 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 apenas reforçaria o erro na base de cálculo, “haja vista que o agente notificante possuía todos os contratos firmados”.

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, argüindo 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 incorporada 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 justificção 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 trecho 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)”, argüindo 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. Argüi 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 à base de cálculo

do 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 das empresas 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.

Argüi que fez o recolhimento do ISGC no valor de R\$ 630.012,60 e pleiteou, mediante PER/DECOMP, compensação da parcela de R\$ 267.430,37. Apesar da homologação integral da compensação solicitada, preferiu não receber o saldo de R\$ 47.846,35 antes da finalização dos trabalhos de fiscalização. Requer, agora, que seja abatido esse valor do total da exigência.

Às fls. 267 a 269, contesta a 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. E, ainda, a redução da exigência no valor de R\$ 47.846,35, correspondente à compensação homologada.

À fl. 437, memorando da SECAT da DRF em Florianópolis, encaminhando a petição de fl. 438 a 440, apresentada pela contribuinte em 23/08/2011, na qual argüi a decadência do lançamento.

A impugnação apresentada pela contribuinte foi julgada improcedente por intermédio do acórdão de fls. 443/465, assim ementado:

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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, 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.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/06/2012 (fl. 469), a Interessada interpôs, em 17/07/2012, o recurso de fls. 473/476. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- Trata-se de alienação de quotas de mais de uma sociedade empresária, no qual a 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 pela 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 25/05/2010 (fls. 217-236).

- No presente caso, se a contagem do prazo decadencial iniciar na data de ocorrência do fato gerador, que é 07/10/2004 (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 25/05/2010, 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 25/05/2010, tem-se que o ato administrativo de lançamento foi plenamente atingido pela decadência.

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 Vencido

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.

Cinge-se a controvérsia à verificação da ocorrência de decadência do direito de o Fisco constituir o presente crédito tributário.

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. 354/378) 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 25/05/2010, 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 fatos geradores teriam ocorrido no recebimento de cada uma das parcelas estipuladas no “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (fls. 90/121), celebrado em fevereiro de 2005 entre a sociedade empresária Assolan Industrial Ltda. e os titulares das quotas das empresas alienadas, dentre eles a ora Recorrente. O mesmo entendimento foi adotado pelos julgadores da instância de piso.

Registro, inicialmente, por oportuno, que a Autoridade lançadora procedeu a imputação de parte do montante recolhido pela Recorrente (DARF à fl. 128) a título de ganho de capital. Dos R\$ 630.012,60 recolhidos em 31/03/2005, R\$ 362.582,23 foram alocados às competências de fevereiro a julho e parte à competência de agosto de 2005, conforme evidencia o “Demonstrativo de Apuração” de fls. 223/232. O restante do valor recolhido não foi alocado porque a Interessada já havia pleiteado a restituição correspondente a este valor por meio de PER/DCOMP. Assim, o crédito tributário exigido no presente processo refere-se ao ganho de capital relativo ao período de agosto de 2005 a fevereiro de 2008.

Logo, diferentemente do que aconteceu no processo 10909.000116/2010-59, cujo cônjuge da Recorrente foi o autuado, o que interessa aqui é a investigação do momento da data de ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo de bens e direitos, porquanto se este momento for a data da formalização do contrato, seja do “Contrato de Opção de Compra de Quotas” (07/10/2004), seja do “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas” (08/02/2005), a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário já teria se operado, haja vista que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 01/06/2010, ou seja, cinco anos após a celebração de qualquer dos dois contratos.

Ao revés, se a data da ocorrência do fato gerador for a data do recebimento das parcelas, a decadência não teria ocorrido, pouco importando a data de celebração dos contratos, pois o recebimento da parcela mais antiga ocorreu em agosto de 2005 e a ciência do Auto de Infração em 01/06/2010, ou seja, a menos de cinco da data da ocorrência do fato gerador.

Embora a data da formalização do contrato seja irrelevante para o deslinde da presente controvérsia, registro o meu entendimento no sentido de que o



negócio jurídico se concretizou mediante o “Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas”, pelos motivos expostos no voto que proferi no referido processo 10909.000116/2010-59, os quais utilizo como fundamentos complementares às razões de decidir deste voto.

Pois bem. Consoante demonstrado acima, a discussão está relacionada à data da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física no caso de ganho de capital decorrente de alienação a prazo de quotas societárias. Esta data influenciará no resultado do presente julgamento.

Para uma melhor compreensão da matéria, faz-se necessário, por primeiro, estabelecer a distinção entre o negócio jurídico celebrado e o fato jurídico tributário. Para isso, me valho da lição de Marcos Vinicius Neder (Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos, Dialética, p. 335). São dele as palavras abaixo:

Em muitos casos, a norma jurídica tem como pressuposto de sua incidência, fato já juridicizado por outra norma jurídica. Um fato jurídico pode servir de suporte fático para a incidência de outra norma.

(...)

No Direito Tributário, o legislador identifica que certos atos ou negócios jurídicos privados denotam capacidade contributiva dos sujeitos a ele vinculados e captura nesse suporte fático um fato que autoriza a incidência tributária.

O que se busca evidenciar, com os ensinamentos do Insigne tributarista, é que a existência de um negócio jurídico privado que se posiciona de forma subjacente ao fato jurídico tributário. Nas alienações de quotas societárias o ganho de capital é o fato jurídico tributário e a situação subjacente é o negócio jurídico privado de alienação de quotas.

Assim, a situação que constitui o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de alienação de quotas de uma sociedade empresária é uma relação posterior ao momento de celebração do “Contrato de Opção de Compra de Quotas”, ou seja, o contrato regula uma situação jurídica que irá desencadear a incidência do tributo se e quando houver acréscimo patrimonial.

Em outras palavras: o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos não é a celebração do negócio jurídico, senão apenas o acréscimo patrimonial dele decorrente. Não fosse assim, qualquer alienação sofreria a incidência tributária, ainda que não houvesse acréscimo patrimonial. E isso não é verdade.

Registro, por oportuno, que o imposto sobre a renda da pessoa física é regido pelo regime de caixa. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles. O regime de caixa é o que melhor se harmoniza ao conceito constitucional de renda, porquanto identifica, com maior precisão, o conceito de acréscimo patrimonial disponível.

Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade

financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos de pessoa física o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no recebimento de cada uma das parcelas pactuadas. Bem por isso é que o art. 21 da Lei nº 7.713/1988 está descrito nos seguintes termos:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

Esmiuçando mais o entendimento acima exposto: a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e não depende da intenção dos agentes que celebraram o negócio jurídico subjacente que porventura ocasionou efeitos tributários. O fato gerador, e por consequência a obrigação tributária, decorrem tão somente da subsunção de uma situação fática à descrição abstrata contida na lei.

O art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN, por sua vez, estabelece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, é o fato ou o conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação de pagar o tributo.

Transportando essa ordem de idéias para o caso concreto, bem se vê que a celebração do contrato de compra e venda não pode ser considerada o momento do fato gerador do imposto de renda no caso de ganho de capital na alienação a prazo de cotas societárias, haja vista que o contrato é uma situação necessária ao nascimento da obrigação tributária, porém não é suficiente, porquanto a mera contratação não gera qualquer acréscimo patrimonial. O que ocasiona o acréscimo patrimonial é o recebimento das parcelas pactuadas.

Não se desconhece o entendimento existente no CARF de que a data da ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo de bens e direitos é a data da celebração do contrato. Um dos argumentos da corrente que adota este entendimento é o de que o fato gerador da obrigação rege-se pela lei vigente no momento de sua ocorrência. Assim, se o fato gerador ocorresse na data de recebimento de cada parcela inviabilizar-se-ia a cobrança do tributo, na medida em que toda alteração legislativa obrigaria o recálculo do quantum do imposto devido, o que violaria a segurança jurídica.

A situação revelada neste processo demonstra o quão frágil é este argumento. É que o contrato foi celebrado em fevereiro de 2005, o lançamento ocorreu em junho de 2010 e o julgamento de segunda instância está ocorrendo em outubro de 2014, sem que a legislação respectiva tenha se alterado uma única vez. Não se está querendo dizer que é impossível ocorrer alterações supervenientes na legislação. É lógico que pode. Contudo, as exceções devem ser tratadas como exceções, e não como regra, mediante a análise de cada caso concreto. Demais disso, nada impede que o legislador estabeleça regras de transição no caso de alterações legislativas, o que é até comum no ordenamento jurídico brasileiro.

Já caminhando para a conclusão do meu voto, observo que 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, uma vez que sua apuração é realizada pelo próprio contribuinte.

No caso concreto, o DARF de fl. 128 revela que o Interessado recolheu parte do imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação de quotas societárias 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 fevereiro de 2005, a primeira parcela não paga considerada no lançamento refere-se ao mês de agosto do mesmo ano (data da ocorrência deste fato gerador) e a ciência do Auto de Infração se deu em 01/06/2010 (Aviso de Recebimento à fl. 239). Logo, não ocorreu a decadência do direito de o Fisco constituir o respectivo crédito tributário, porquanto o fato gerador mais antigo ocorreu em agosto de 2005, ao passo que a cientificação do lançamento se deu junho de 2010, antes de decorrido o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Voto Vencedor

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Redatora designada.

Com a devida vênia do Nobre Relator, Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, permito-me divergir de seu voto relativamente à data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação a prazo de participação societária.

Para deslinde da questão, transcrevo trecho do Acórdão 92-00.809 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 10 de maio de 2010:

Inicialmente, destaco que nas vendas a prazo, com ganho de capital, o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou do direito e o pagamento do imposto é diferido para a data do recebimento. A circunstância do artigo 21 da Lei nº 7.713, de 1988, prever pagamento do imposto em data posterior, como ocorre, por exemplo, na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, em que o fato gerador, decorrente dos rendimentos do trabalho, se dá em 31 de dezembro, com declaração entregue e

imposto apurado no mês de abril do ano seguinte, não altera a data do fato gerador e nem muda o marco inicial do prazo decadencial.

Nos casos de venda em várias parcelas, tem-se o fato gerador no momento da alienação, com vencimento do imposto, de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados.

A propósito dos fatos relacionados à venda a prazo, o artigo 140, do Regulamento do Imposto de Renda, consolidado por meio do Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe:

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, artigo 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida

No caso dos autos, portanto, o fato gerador ocorreu na data em que o negócio jurídico foi celebrado - fevereiro de 2005

Em relação ao ganho de capital, há de se observar que a tributação é realizada em separado, não integrando o ajuste anual. Por esse motivo, o fato gerador ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano-calendário. Desse modo, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplica-se a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Assim, para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na espécie, como o ganho de capital refere-se ao fato gerador ocorrido em fevereiro de 2005, com recolhimento parcial do imposto de renda sobre ganho de capital, conforme indicado pelo Ilustre Relator, o prazo decadencial começou a contar em fevereiro de 2005, sendo possível o lançamento até fevereiro de 2010.

Ocorre que a Contribuinte somente foi cientificada do lançamento em 01/06/2010 (fl. 239), quando o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin

Processo nº 10909.001735/2010-61
Acórdão n.º **2801-003.778**

S2-TE01
Fl. 504

CÓPIA