



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Recurso nº. : 15.527 – *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPF - Exs: 1995 e 1996
Recorrentes : DRJ em SANTA MARIA - RS e ELOY PINHEIRO MACHADO
Sessão de : 13 de outubro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.631

IRPF - RECURSO DE OFÍCIO - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total superior a quinhentos mil reais.

IRPF - APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL - AVALIAÇÃO DO CUSTO DAS AÇÕES - MÉDIA PONDERADA - A legislação vigente à época dos fatos geradores previa a utilização do custo médio ponderado na avaliação do custo de aquisição de ações, devendo este custo, corrigido e comprovado, ser utilizado na apuração do ganho de capital se existe a possibilidade da apuração. Assim, o valor total de aquisição das ações, em UFIR, dividido pela quantidade de ações possuídas, inclusive bonificações com custo zero, constitui custo médio ponderado unitário; a cada aquisição ou baixa deverão ser ajustados, às quantidades de ações/quotas remanescentes, os saldos em UFIR, para efeito de cálculos posteriores do custo médio ponderado, efetuado o controle da evolução de participação societária, determinando-se o saldo multiplicando-se o custo médio ponderado unitário, em UFIR, pelo número de ações remanescentes. O custo médio ponderado unitário multiplicado pela quantidade de participações alienadas constitui o custo em UFIR para efeito da apuração do ganho de capital.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - Para ser espontâneo, será preciso que, em relação àquela infração, não se haja iniciado qualquer procedimento fiscal previsto no art. 7º do Decreto nº 70.235/72 - Processo Administrativo Fiscal. Assim, exclui-se a espontaneidade do contribuinte após o início do procedimento fiscal mediante intimação para prestar esclarecimentos relativos ao recolhimento de imposto, sendo correta a exigência de multa de ofício, incidente sobre tributo recolhido após o início da ação fiscal.

Recurso de ofício não conhecido.

Recurso voluntário negado.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SANTA MARIA - RS e por ELOY PINHEIRO MACHADO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - NÃO CONHECER do recurso de ofício por estar abaixo do limite de alçada; e II - NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Roberto William Gonçalves.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631
Recurso nº. : 15.527
Recorrentes : DRJ em SANTA MARIA - RS e ELOY PINHEIRO MACHADO

RELATÓRIO

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 181/195, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 97/106.

Da mesma forma, o autuado, ELOY PINHEIRO MACHADO, contribuinte inscrito no CPF/MF nº 030.640.340-49, residente e domiciliado na cidade de Passo Fundo, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Cap. Eleotério, nº 436 - apto 11, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Passo Fundo - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls.181/195, prolatada pela DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 206/221.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 31/07/95, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 96/102 com ciência em 31/07/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 1.066.985,99 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), para fatos geradores até 31/12/94; e R\$ 52.770,14 para fatos geradores a partir de 01/01/95, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100%; e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1995 a 1996, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1994 e 1995.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Da ação fiscal resultou a constatação que o contribuinte alienou quotas de capital social (Ganhos na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa). Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 ao 21 da Lei nº 7.713/88, artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos da Lei nº 8.134/90, artigos 4º e 52 parágrafo 1º da Lei nº 8.383/91.

Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, autuantes, esclarecem, ainda, através do auto de infração, o seguinte:

- que tendo sido iniciado os procedimentos de auditoria fiscal na empresa Reunidas S/A Transportes Coletivos, em 07/04/95, constatou-se alienação de quotas de capital social. Assim, em 18/05/95, intimamos o contribuinte a prestar esclarecimentos, iniciando a fiscalização do mesmo;

- que em 29/05/95 o contribuinte respondeu a intimação juntando demonstrativo da apuração dos ganhos de capital e cópias de DARFs pagos (fls. 02/07);

- que na apuração do ganho, o contribuinte diz ter alienado um total de 561.240.000 quotas, isto é, a totalidade das quotas que possuía na empresa Real Transportes e Turismo Ltda, mas, na realidade, alienou apenas 49% de sua participação, ou seja, 275.008.000 quotas (49% de 561.240.000);

- que tendo em vista que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto incidente sobre esses ganhos de capital, conforme cópias dos DARF,s datados de 26/05/95, ocasião em que ele já se encontrava sob ação fiscal, os comprovantes de recolhimento deverão ser apresentados no setor de arrecadação de tributos da Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo, para a imputação dos valores e conseqüente redução do crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Em sua peça impugnatória de fls. 109/117, instruída pelos documentos de fls. 118/178, apresentada, tempestivamente em 29/08/95, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o histórico da operação pode ser resumido nos seguintes fatos: O impugnaste, era sócio da empresa Real Transportes Turismo Ltda, com sede na cidade de Passo Fundo, e explorava os serviços de transportes urbanos (coletivos), interestadual e intermunicipal, por meio de veículos rodoviários, e portanto detentores de concessões de linhas subordinadas aos DNER e DAER;

- que em 21 de dezembro de 1993, o impugnaste estabeleceu entendimentos com a empresa Reunidas S/A - Transportes Coletivos, e com sede em Caçador - SC, com o objetivo de transacionar a totalidade de suas quotas de capital que possuía na Empresa Real, contemplando na transação um procedimento de cisão parcial da Empresa Real, de deveria ser efetuado por exigência da Prefeitura Municipal de Passo Fundo, detentora do poder de concessão dos serviços de coletivos urbanos, e fiscalizadora do custo das empresas. A exigência prendia-se ao fato da necessidade de apuração individualizadas dos custos dos serviços, para autorização posterior de fixação de tarifas. Para isso deveria haver a transformação para uma empresa de exploração exclusiva dos serviços urbanos;

- que paralelamente, o DNER e o DAER, orientavam as empresas concessionárias da inconveniência da transferência em um só ato da cessão majoritária do poder de mando da empresa prestadoras de serviço, de cujos instrumento deveria tomar conhecimento e emitir sua concordância;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

- que em decorrência desses fatos o impugnaste e a Cessionária, Reunidas S/A, firmaram pré-contrato de transação de quotas, onde ficou estabelecido as condições do negócio, tais como quantidade de quotas a serem cedidas e transferidas, o preço total da operação, o modo de pagamento e a obrigatoriedade do afastamento total do cedente do quadro societário da empresa. Esse documento foi firmado pelas partes em data de 23/12/93 e com ele protocolaram a intenção do negócio respectivamente em instrumentos a serem lardados em data de 01/01/94 e 04/01/94, portanto com espaço de três dias;

- que data vênua, a fiscalização, talvez, por não possuir todos os elementos indispensáveis a formalização de seu entendimento, eis que só foram fornecidos elementos diretamente exigidos para alguns esclarecimentos, não tenha observado que a operação realizada entre o impugnaste e a empresa Reunidas S/A, tenha contemplado a totalidade das quotas que o mesmo possuía na empresa Real;

- que exatamente por não ter sido considerado como transação única, objeto de um só negócio, embora formalizado em dois instrumentos, é que os auditores encontraram diferença na apuração do custo das quotas vendidas, e com isso obtiveram percentual de lucro superior ao devido e apresentado pelo contribuinte;

- que a fiscalização, deixou de considerar o art. 73 da Lei nº 8.383/91 com relação a transferência por cisão de empresas, e entendeu que não foi atribuído custo para o capital vertido para empresa Coleurb, resultante da cisão parcial da Real, reduzindo em consequência o custo das quotas alienadas, o que não é exato conforme se comprova com documentos anexados;

- que em decorrência dos fatos expostos é que houve, data vênua, uma distorção de percentual, no resultado obtido na apuração do ganho de capital atribuído ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

impugnaste, eis que a Receita encontrou uma rentabilidade de 62,16, enquanto o ganho real, e que foi objeto de tributação pelo sujeito passivo foi de 32,78;

- que face a divergência acima apontada que deu origem ao Auto de Infração, por não ter a fiscalização federal, aceito a modalidade pela qual foi tributado o ganho de capital por alienação de quotas, o impugnaste, para dirimir qualquer dúvida, entendeu submeter a operação, a parecer de empresa de auditoria contábil-fiscal, que emitiu parecer;

- que por esse motivo, o parecer emitido pela Auditing-Serviços Contábeis Ltda, fica fazendo parte integrante da presente impugnação, e os dados nele constantes são aqui totalmente ratificados, como se estivessem totalmente transcritos no corpo da peça de defesa, para que produzam o contraditório e para todos os demais efeitos legais;

- que após as considerações iniciais, o parecer analisa em sua seqüência, o preço de venda, estabelecendo a ordem natural dos acontecimentos, o preço de custo, mediante a observação da evolução do capital e da legislação vigente do imposto de renda;

- que se e somente se, inexistir preço ou valor original é que será adotada uma das formas preconizadas. Sendo que a letra "d" da pergunta 344 do Manual de Perguntas e Respostas de 1990, ratifica este entendimento dizendo que será adotada a média ponderada se e somente se não for possível determinar o valor do custo da participação societária;

- que o parecer final diz que "Tendo em vista os aspectos acima abordados somos de parecer que o preço de alienação das quotas sociais de propriedade do Sr. Eloy Pinheiro Machado na sociedade Real Transporte e Turismo Ltda é de 5.948.445,87 e o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

ganho de capital correspondente de 1.947.548,57 UFIR, ou o equivalente a 32,74% do respectivo preço de venda...";

- que como se verifica, o parecer ao encontrar um ganho de capital equivalente a 32,74% do respectivo preço de venda, vem de encontro ao critério usado pelo impugnaste para apurar o valor a ser tributado, que atribuiu um ganho de capital de 32,78%, com diferença irrelevante em favor do contribuinte;

- que em qualquer hipótese não cabe aplicação de multa sobre as parcelas já recolhidas de forma regulamentar;

- que como se verifica a ação fiscal direta e externa foi iniciada contra a empresa Reunidas S/A, e não contra o impugnaste, que foi apenas intimado a prestar esclarecimentos;

- que quando dos esclarecimentos prestados, em cumprimento a solicitação fiscal, o impugnaste informou e juntou todas as guias de recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, dentro do prazo estipulado, devendo em consequência tais valores serem considerados na peça fiscal, o que não foi feito, atingindo a exigência fiscal em UFIR, valores reconhecidos como recolhidos, e muito embora o auto faça referência a eles, não poderia a exigência abrangê-los, para depois excluí-los no setor de arrecadação.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência, parcial, da ação fiscal dando provimento, em parte, à impugnação interposta, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

- que analisando-se os fatos, conclui-se que o contribuinte tem razão ao afirmar que alienou a totalidade de suas quotas na empresa Real, excluindo-se as transferências por cisão para formação de outra empresa. Porém, tal fato ocorreu num segundo momento, estando correta a autuação ao considerar a alienação de somente 49% das quotas no dia 01/01/94;

- que o contribuinte entende que dentro do próprio mês possa compensar lucros com prejuízos. É um equívoco tal possibilidade. Os resultados positivos apurados em operações distintas não podem ser somados algebricamente porque a norma legal pertinente não admite esta forma de compensação. Assim, o ganho de capital deve ser apurado e tributado em separado em relação a cada operação;

- que o documento firmado em 21 de dezembro de 1993 (fls. 125/126) para efeitos fiscais não pode ser levado em consideração, tratando-se de compromisso entre as partes. Se tivesse força jurídica capaz de efetuar a transferência das quotas de capital, logicamente que a apuração do ganho de capital ocorreria no mês de dezembro de 1993;

- que os instrumentos contratuais válidos para as transferências de quotas são as alterações contratuais das sociedades, e estas são autônomas nos seus efeitos. Por isso, para os efeitos tributários, não se considera a operação como venda única, por preço único. Portanto, está correto o entendimento do autuante em considerar a operação isolada, exceto quanto ao valor tributado;

- que quanto à alegação de que o fisco deixou de considerar o art. 73, "b", da Lei nº 8.383/91, com relação à cisão das empresas, entendendo que não foi atribuído custo do capital vertido para a empresa COLREURB, não tem razão. Senão vejamos: Se o Fisco considerou como custo o valor de 1.960.443,51 UFIR na 1ª operação, logicamente que ficou um saldo de custo remanescente correspondente ao saldo das quotas ainda não cindidas e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

relativa à 2ª operação. Além disso, o autuante nem verificou a questão da transferência por cisão e o 2º contrato de cessão das quotas. Portanto, tal alegação não procede;

- que se houve apuração de lucro relevante na primeira operação e prejuízo na operação efetuada 02 dias após, tal fato não exime o recolhimento do imposto apurado na forma da legislação, e essa não contempla a compensação de lucros com prejuízos, ainda que apurados no mesmo mês;

- que primeiro houve a cessão de 275.008.000 quotas de capital, passando a empresa Reunidas S/A a fazer parte da empresa Real Transportes e Turismo Ltda. A partir dessa alteração houve o aumento de capital com reservas e lucros, em proveito de todos os sócios. Depois, houve a cisão da empresa para a criação da empresa Transpasso Transportes e Turismo Ltda, de interesse das partes, mais tarde com a denominação de COLEURB - Coletivo Urbano Ltda. Finalmente, houve a transferência do saldo das quotas para a empresa Reunidas S.A, ficando esta com o controle da Real Transportes e Turismo Ltda. Encerrando o processo, a empresa Reunidas S/A transferiu a sua parte na empresa COLEURB para os antigos sócios da empresa Real;

- que se o contribuinte habilmente efetuou as operações com intuito de cumprir as exigências da Prefeitura Municipal de Passo Fundo, do DAER e do DNER, descuidou-se da questão fiscal, tanto que somente efetuou a apuração do ganho de capital após ser intimado pelo Fisco;

- que o valor da alienação é o valor constante em cada instrumento contratual; na operação do dia 01/01/94 é de CR\$ 1.040.000.000,00, cabendo ao autuado o valor de CR\$ 972.816.000,00 correspondente a 5.180.891,52 UFIRs;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

- que o valor da alienação para o contribuinte na 2ª operação, de acordo com o contrato, é de Cr\$ 144.702.146,00, correspondente a 770.635,06 UFIRs;

- que em relação aos valores, de apuração do ganho de capital, considerando-se a seqüência dos fatos, o cálculo do Fisco está incorreto. Também, os valores apresentados pelo contribuinte em sua impugnação e os contidos no parecer dos auditores;

- que o valor da cisão de acordo com o contrato social é Cr\$ 228.382.090,00, não passível de tributação. Saliente-se que o custo destas quotas montam o valor de 1.423.404,17 UFIR calculado pela média ponderada;

- que o parecer dos Auditores (fls. 120) que faz parte da impugnação do contribuinte equivoca-se, porque considerou no cálculo do lucro que o preço do custo correspondente a alienação de 74,78% do capital social da empresa Real de propriedade do impugnaste foi de 4.000.989,30 UFIR. Ora, se foram alienadas 74,78% das quotas, logicamente que o custo das quotas vendidas não pode ser o total das aquisições, pois deve ser considerado nas quotas vendidas somente o respectivo custo;

- que além disso, para apurar o custo deve ser cumprido o disposto no art. 810 do RIR/94, que manda considerar a média ponderada dos custo unitários, por espécie desses bens. O contribuinte citou o art. 16 da Lei nº 7.713/88, porém omitiu o parágrafo 2º do referido artigo que trata da média ponderada;

- que segundo o disposto na legislação o procedimento fiscal está correto, exceto no cálculo do imposto, uma vez que considerou como tributável o valor de CR\$ 144.702.146,00 relativo à 2ª operação (fls. 67), sem levar em conta os custo correspondentes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

- que de acordo com o demonstrativo anexo, o custo de 275.008.000 quotas vendidas em 01/01/94 é de 1.960.443,48 UFIR. O custo de 228.382.090 quotas relativas a cisão é de 1.423.404,17 UFIR, e o custo de 144.702.146 quotas vendidas à empresa Reunidas S/A é de 901.864,28 UFIR, encerrando a participação do contribuinte na empresa Real Transportes e Turismo Ltda;

- que o custo médio ponderado constante no parecer dos auditores (fls. 123/124) está incorreto, haja vista que considerou como data de aquisição das quotas relativas ao aumento de capital o dia 31/12/93 e atribuiu a totalidade do aumento de capital aos antigos sócios da empresa Real Transportes e Turismo Ltda, sem considerar que no dia 01/01/94 Há havia sido transferido 49% do capital à empresa Reunidas S.A;

- que quanto a alegação de que se deve interpretar a legislação no sentido econômico, administrativamente no caso, esta interpretação não se aplica. Os procedimentos da autoridade fiscal são vinculados à aplicação da lei e aos atos normativos da Secretaria da Receita Federal, e a legislação pertinente não prevê a apuração conjunta dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos ou a compensação dos ganhos com perdas;

- que o atuado insurge-se contra a aplicação da multa de ofício de 100% prevista no inciso I do art. 992 do RIR/94, alegando que já recolheu multa de mora sobre as parcelas já pagas. Entende que o pedido de esclarecimentos em função de auditoria em outra empresa não pode ser considerado início de ação fiscal contra o impugnaste, não sendo ato capaz de interromper a espontaneidade do recolhimento de tributos;

- que não tem razão o impugnaste. A intimação feita em 18/05/95 para apresentar esclarecimentos e documentos foi o primeiro ato de ofício que cientificou o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

contribuinte da obrigação tributária, ainda que não tenha sido emitido naquela data o auto de infração;

- que quando foi intimado a comprovar o recolhimento do imposto sobre ganhos de capital, o contribuinte não havia recolhido, caracterizando falta de recolhimento, e os valores apurados no demonstrativo de ganho de capital estão incorretos, caracterizando declaração de rendimentos inexata, ficando sujeito ao lançamento de ofício;

- que, entretanto, em face das disposições constantes do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e ADN COSIT nº 01/97, e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66, o percentual da multa de ofício deve ser alterado para 75%;

- que os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, só poderão ser considerados através da imputação quando da liquidação definitiva do crédito tributário. O auto de infração, embora contenha valores reconhecidos pelo contribuinte como devidos, abrange a totalidade do crédito tributário formalizado pelo lançamento, e em nada altera a obrigação tributária do contribuinte.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

***IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**
Exercício 1995
Ano-Calendário 1994

GANHO DE CAPITAL

Considera-se valor da alienação o preço efetivo de venda ou cessão de direitos. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis é a média ponderada dos custos unitários, por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

espécie, desses bens, considerando-se a data de aquisição, quantidades, valores de integralização, bonificações, etc.

MULTA DE OFÍCIO

Exclui-se a espontaneidade do contribuinte após o início do procedimento fiscal mediante intimação para prestar esclarecimentos relativos ao recolhimento de imposto.

PROCEDENTE EM PARTE A EXIGÊNCIA"

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/04/97, conforme Termo constante às folhas 202/205, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/05/97), o recurso voluntário de fls. 206/221, instruído pelos documentos de fls. 222/228, no qual demonstra total irresignação contra parte da decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que no caso dos autos, o pré-contrato não se constitui apenas numa proposta, mas sim, num verdadeiro contrato que determinou os contornos de toda a operação, gerando a partir dele direito e obrigações para as partes, sendo que as alterações de contratos da empresa de quem se transferiu direito, serviu apenas para formalizar o ato perante aquela sociedade;

- que não teria qualquer cabimento a cessionária comprar apenas 49% da empresa por um preço bem superior ao valor nominal (275.008.000 quotas por CR\$ 5.180.891,58), para em seguida, dois dias após, quando realmente adquirisse o poder de controle da empresa, o cedente concordar que a operação se fizesse apenas pelo valor nominal das quotas (144.702.146 quotas por Cr\$ 144.702.146,00);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

- que apenas para exemplificar, o pré-contrato de cessão de direitos que estabelece a transação na sua totalidade, está para as alterações de contrato social da sociedade, feitas posteriormente, da mesma forma que o contrato de promessa de compra e venda de imóvel estaria para as escrituras públicas definitivas que o sucedem. A receita sempre considerou como fato gerador do imposto a data da efetiva transação, tanto do pré-contrato como o da promessa de compra e venda;

- que por isso, data vênua, tanto a peça fiscal inicial quanto a decisão de 1ª instância, carecem de embasamento legal. Aliás, os fundamentos citados na decisão, não exprimem com fidelidade o que realmente ocorreu, já que alega o contribuinte apenas quer compensar lucros com prejuízos, quando na verdade o que pretende o contribuinte, é provar que houve uma única operação, o que foi muito bem colocado pelos auditores contratados na peça juntada à impugnação;

- que não há qualquer apoio legal na decisão, em querer desconsiderar o pré-contrato para cessão e transferência de quotas, como documento inválido, com a simples alegação de que é apenas um compromisso entre às partes, valendo então somente as alterações de contrato;

- que ainda, como raciocínio lógico, que deve se trazer ao presente caso, são as atitudes da Receita que por intermédio de seus auditores exigem como base da operação de venda sempre o momento da efetiva transação ou alienação, como no caso de imóveis, em que prevalece a data do contrato de promessa de compra e venda e nunca o do momento das diversas escrituras que o mesmo tenha contemplado.

Em 22 de maio de 1998, a Procuradora da Fazenda Nacional Dr.ª Wanderleia Josefina Veloso, representante legal da Fazenda Nacional credenciada junto a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, apresenta, às fls. 237/238, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício de decisão de 1ª Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente parte do crédito tributário constituído.

Da análise dos autos verifica-se que o crédito tributário exonerado é inferior a R\$ 500.000,00.

Diz a Portaria n.º 333, de 11 de dezembro de 1997:

"Art. 1º - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Diante do exposto voto no sentido de não conhecer do recurso.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria em pauta no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a Ganhos na Alienação de Quotas/Ações não Negociadas em Bolsa. Sendo que a discussão gira em torno dos seguintes pólos:

a - quantidade de quotas alienadas, data da alienação, forma de apuração do custo das quotas alienadas e apuração do ganho de capital;

b - aplicação da multa de lançamento de ofício.

Da análise dos autos verifica-se que o fisco entende que houve a venda de apenas 49% das quotas, conforme consta na Alteração do Contrato Social de fis. 29/33, datado em 01/01/94, considerando a operação isolada, cabendo ao suplicante o valor de CR\$ 972.816.000,00 (93,54% de CR\$ 1.040.000.000,00), correspondente a 5.180.891,52 UFIR.

Por outro lado, o suplicante alega que alienou a totalidade das quotas que possuía na empresa Real Transportes e Turismo Ltda, contemplando na transação um procedimento de cisão parcial da empresa Real, justificando que seria exigência da Prefeitura Municipal de Passo Fundo, e que o DNER e o DAER orientaram que seria inconveniente a transferência da totalidade das quotas em um só ato de cessão, cujos instrumentos deveriam tomar conhecimento e emitir concordância.

Observa-se na cronologia dos fatos os seguintes acontecimentos:

a - em 31/12/93, o suplicante possuía, de acordo com a sua declaração de rendimentos, 935.400 quotas de capital social, avaliadas a um custo de 4.000.899,30 UFIR;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

b - em 01/01/94, aumento de capital social com reservas, com bonificação de quotas, tocando para o suplicante 560.304.600 quotas de capital, totalizando 561.240.000 quotas;

c - em 01/01/94, cessão de 275.008.000 quotas de capital pelo valor de Cr\$ 972.816.000,00 (Cr\$ 1.040.000.000,00 x 93,54%), cujo custo médio de 0,007128678, conforme se constata nas fls. 29/33;

d - em 02/01/94, aumento de capital social da empresa Real Transportes e Turismo Ltda com incorporação de lucros e reservas de capital, já considerada a transferência de 49% das quotas para a empresa Reunidas S/A, ficando o suplicante com 373.084.236 quotas, portanto com aumento de 86.852.236, sendo 53.479.370 com lucros tributados e 33.372.866 referente a reservas de capital com custo zero, conforme consta nos documentos de fls. 168/174;

e - em 02/01/94, cisão da empresa Real Transportes e Turismo Ltda, para a formação da empresa COLEURB, ficando o suplicante com 228.382.090 quotas, conforme consta nos documentos de fls. 70/75;

f - em 04/01/94, cessão das 144.702.146 quotas restantes, pelo valor de Cr\$ 144.702.146,00, conforme consta dos documentos de fls. 66/67.

Ora, da análise dos autos fica claro que a razão está com o fisco, pois consta no documento de fls. 96 que a tributação refere-se a operação realizada 01/01/94, constante da alteração do contrato social de fls. 29/33, cujo documento foi registrado na Junta Comercial. Sendo que o valor da alienação é de Cr\$ 1.040.000.000,00, cabendo ao autuado o valor de Cr\$ 972.816.000,00 correspondente a 5.180.891,52 UFIR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Não vejo razões suficientes para acatar o documento de fls. 125/126, que consta como datado em 21 de dezembro de 1993, anterior ao documento de fls. 29/33, já que não havia impedimento legal para que a cessão de quotas efetuadas pelo documento de fls. 67/69, em 04/01/94, fossem realizadas em conjunto com os documentos de fls. 29/33, em 01/01/94, já que tratam de alienação de quotas entre as mesmas pessoas. Sendo que instrumentos contratuais válidos para as transferências de quotas são as alterações contratuais das sociedades, e estas são autônomas nos seus efeitos.

É entendimento pacífico nesta Câmara que a legislação vigente à época dos fatos geradores previa a utilização do custo médio ponderado na avaliação do custo de aquisição de ações, devendo este custo, corrigido e comprovado, ser utilizado na apuração do ganho de capital se existe a possibilidade da apuração. Assim, o valor total de aquisição das ações, em UFIR, dividido pela quantidade de ações possuídas, inclusive bonificações com custo zero, constitui custo médio ponderado unitário; a cada aquisição ou baixa deverão ser ajustados, às quantidades de ações/quotas remanescentes, os saldos em UFIR, para efeito de cálculos posteriores do custo médio ponderado, efetuado o controle da evolução de participação societária, determinando-se o saldo multiplicando-se o custo médio ponderado unitário, em UFIR, pelo número de ações remanescentes. O custo médio ponderado unitário multiplicado pela quantidade de participações alienadas constitui o custo em UFIR para efeito da apuração do ganho de capital.

No que se refere ao custo de aquisição dos bens e direitos o art. 16 e parágrafos da Lei n.º 7.713/88, regulam a questão, conforme transcrevemos abaixo:

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

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do Imposto sobre a Transmissão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto sobre a Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º - O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º - O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º - No caso de participações societárias resultante de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributado na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º - O custo é considerado igual a 0 (zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos neste artigo."

Desta forma, é de se entender que o custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens e que o custo é considerado igual a 0(zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos na legislação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Neste contexto, entendo que o custo médio ponderado, constante do Demonstrativo da Evolução da Participação Societária de fis. 201, está correto, já que apurado dentro dos aspectos determinados pela legislação de regência.

Por outro lado, é evidente que a forma de cálculo utilizada pelo suplicante não se coaduna com a orientação administrativa, nem com as disposições legais contidas no art. 16 e seus parágrafos da Lei n.º 7.713/88. O Fisco não pode ser responsabilizado pela dificuldade do suplicante apurar, com exatidão, o custo das ações. Se dificuldades havia, para proceder o cálculo, deveria, então, procurar o órgão da Receita Federal que jurisdiciona a sua região para solicitar esclarecimentos, entretanto preferiu efetuar os cálculos por conta e risco, recolhendo imposto a menor.

Também, não milita a favor do suplicante o argumento que não houve falta de recolhimento, nem falta de declaração, nem declaração inexata, para solicitar exclusão da multa de lançamento de ofício, aplicada sobre o ganho de capital decorrente da alienação das quotas.

Logo o problema principal deste item está ligado ao fato de se definir se o recolhimento do imposto sobre ganhos de capital efetuado pelo recorrente estava abrigado pela espontaneidade.

Entende-se como procedimento fiscal a ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa "ou" na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, "qualquer procedimento administrativo" relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em "Prática de Direito Tributário", pág. 220:

"O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

.....
A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação.

.....
Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

Portanto, não há como considerar espontâneo os recolhimentos de imposto de renda efetuados após o início do procedimento fiscal. Assim, correta está a aplicação da multa de lançamento de ofício de 100%, reduzida para 75% em virtude de disposições legais expressas, sobre o valor do imposto de renda em questão, conforme o previsto na legislação que rege o assunto.

A propósito, quando se trata de espontaneidade, convém, sempre, reproduzir os comentários de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES em "Compêndio de Direito Tributário", pág. 727:

"Para caracterizar a denúncia espontânea, portanto mister se faz a presença, em conjunto dos seguintes elementos: a) o interessado deve comunicar à autoridade administrativa a existência da infração. A denúncia espontânea se refere à infração; b) essa comunicação deve ser espontânea, isto é, deve ser apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a respectiva infração. Eis o conceito de espontaneidade, ligado não à vontade do contribuinte mas à ação (procedimento) da autoridade administrativa relativamente à determinada infração."

Por uma questão de justiça, cumpre a autoridade executora, do presente acórdão, quando da realização da imputação do pagamento realizado, reduzir a multa de lançamento de ofício em 50%, proporcionalmente ao valor recolhido aos cofres da União, já que o pagamento foi feito antes do vencimento do prazo da Intimação de recolher ou a impugnar o presente auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001114/95-16
Acórdão nº. : 104-16.631

A vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1998



NELSON MALLMANN