



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

Processo nº 11065.004865/2008-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.059 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPF GANHO DE CAPITAL
Recorrente ANDRE LUIS SCHERER DO AMARAL E SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PRAZO. GANHO DE CAPITAL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de participação societária a prazo e existentes os seus efeitos, desde o momento em que estão presentes as circunstâncias materiais, situação de fato, a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. No caso, as cláusulas contratuais do preço de alienação da participação societária não caracterizam condição suspensiva.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PRAZO. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Para efeitos de apuração do ganho de capital na alienação de participação societária, considera-se custo de aquisição, nos termos da legislação, o valor avaliado de acordo com o período de aquisição de cada participação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão 10-38.105 (fls. 280/282) da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que restou assim ementado:

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

Ano calendário: 2005, 2006

*APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA DECLARAÇÃO DE
AJUSTE ANUAL. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.*

O lançamento foi realizado de acordo com a legislação que trata da matéria discutida, não existindo elementos comprobatórios permitindo alterar a apuração anual do imposto de renda, na maneira pretendida na impugnação.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

O procedimento administrativo teve início em 21/05/2008 (fls. 33), no qual foi o sujeito passivo foi intimado a prestar informações e apresentar documentos (contrato de compra e venda, etc) referente a aquisição de ações na empresa Industec Industria Metalúrgica S.A de César Luiz Leorato ocorrida no decorrer do ano-calendário de 2005. Consta ainda outras intimações, em que o sujeito passivo acostou aos autos os documentos e esclarecimentos constantes da fls. 36/121.

Em decorrência da ação fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo lavrou o Auto de Infração (fls. 131/143), no qual consta o lançamento de imposto de renda pessoa física no montante de R\$ 242.371,74 (duzentos e quarenta e dois mil, trezentos setenta e um reais e setenta e quatro centavos), correspondente a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, e omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores.

O relatório fiscal (fls. 115/122) detalha, de forma pormenorizada, o procedimento administrativo, do qual foi reproduzido, abaixo, parte.

[...]

2. DA AÇÃO FISCAL

[...]

Os trabalhos fiscais consistiram na análise, por amostragem, dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos havidos nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 nos termos do MPF 10.107.00-2008-00673-3.

[..]

3. DA OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL

3.1 - Venda de ações não negociadas em Bolsa de Valores

No curso da ação fiscal verificamos que o Sr. André alienou, no ano calendário 2005, a sua participação societária na empresa Industec Indústria Metalúrgica S/A, CNPJ 91.036.673/0001-57.

Em análise do contrato de compra e venda de ações da empresa Industec Indústria Metalúrgica S/A celebrado em 12 de dezembro de 2005 (fls. 37 a 44), fornecido por Renill Participações Ltda e Renato Real Conill, em atendimento aos Termos de Intimação (fls. 32), verificamos o que segue:

[...]

b) o contrato foi celebrado visando a compra, por Renill Participações Ltda e Renato Real Conill, da totalidade do capital social da empresa (Industec Indústria Metalúrgica S/A) que era de R\$ 1.499.020,00 dividido em 1.499.020 ações ordinárias nominativas.

c) As 1.499.020 ações ordinárias nominativas da Industec - Indústria Metalúrgica SA. estavam assim distribuídas:

c.1) Luis Fernando Ribeiro de Araújo com 51.482 ações

c.2) César Luiz Leorato com 343.475 ações

c.3) Maria Clara Leorato com 651.090 ações

c.4) André Luiz Scherer do Amaral com 149.902 ações

c.5) Fernada Leorato de Araújo com 98.420 ações

c.6) Luiza Leorato de Araújo com 98.420 ações

c.7) Vicente Wiederkehr Leorato com 106.231 ações.

[...]

Todavia, conforme Termo de Retificação de Contrato de Compra e Venda de Ações, datado de 22/12/2005, (fls. 91 e 92), a cláusula referenciada nos itens "d", "e" e "f" acima foi retificada. De acordo com a retificação, a parcela inicial de R\$ 4.000.000,00 foi dividida entre todos os alienantes, proporcionalmente a participação de cada um deles no capital social da Industec. Ainda segundo a retificação de contrato, as demais parcelas pagas também foram desdobradas proporcionalmente às participações societárias dos vendedores.

Portanto, as condições pactuadas para o pagamento do preço de R\$ 14.645.864,00 são as seguintes:

a) R\$ 4.000.000,00 até o dia 22/12/2005, mediante transferência eletrônica de dinheiro para contas-correntes dos vendedores, proporcionalmente a participação de cada um dos vendedores no capital social da Industec.

b) R\$ 2.145.864,00 em 12 parcelas mensais no valor de R\$ 178.822,00 cada uma, vencendo a primeira no dia 16/01/2006 e as demais em igual dia dos meses subseqüentes, pagos a cada vendedor proporcionalmente a participação de cada um deles no capital social da Industec.

c) R\$ 8.500.000,00 em 03 parcelas anuais no valor de R\$ 2.834.000,00 a primeira e R\$ 2.833.000,00 cada uma das demais

vencendo-se a primeira no dia 16/12/2007 e as demais em igual dia dos anos subseqüentes, pagos a cada vendedor proporcionalmente a participação de cada um deles no capital social da Industec.

Assim, o Sr. André, detentor de 149.902 ações da Industec, o que equivale a 10% do capital social (149.902 ações/1.499.020 ações), recebeu, em função da alienação das ações, 10% de cada uma das parcelas pagas pelo comprador.

[...]

Para apuração do ganho de capital havido na operação, tendo em vista que o valor da alienação das ações já é conhecido, torna-se, necessário determinar o custo de aquisição destas ações. Consta no contrato de compra e venda de ações, conforme já relatado no item "c 1" deste relatório que o fiscalizado era proprietário de 149.902 ações nominativas.

[...]

Conforme consta no item "2" da 17. Alteração Contratual da **Industec Indústria Metalúrgica Ltda** (fl. 50), é aprovado o ingresso do fiscalizado na Sociedade. Neste item consta que o Sr. André recebeu 20 quotas do capital social da empresa, sendo 10 (dez) quotas cedidas pelo sócio Luis Fernando Ribeiro de Araújo e 10 (dez) quotas cedidas pelo sócio César Luiz Leorato, sendo que cada uma das quotas corresponde a R\$ 10.000,00.

Diante disto o Sr. André passa a ser possuidor de 20 quotas do capital social da Industec, cujo custo de aquisição totaliza R\$ 200.000,00. Este valor (R\$ 200.000,00) é confirmado pelo fiscalizado na resposta ao Termo de Intimação Nº 01 (fl. 47) como sendo o valor que recebeu dos sócios Luis Fernando e César Leorato.

Em **29/03/2005**, a Industec altera o seu tipo societário, passando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima, conforme Estatuto Social de Transformação de Tipo Societário da Industec Indústria Metalúrgica S.A. (fls. 51 a 59). Com isto, o capital social da companhia de R\$ 2.000.000,00 passa a ser dividido em 2.000.000 de ações ordinárias, com valor unitário de R\$ 1,00. O Sr. André, detentor de 10% do capital social da empresa, passa a ser possuidor de **200.000 ações**. Considerando que neste evento societário o fiscalizado têm as suas cotas na Industec Indústria Metalúrgica Ltda substituídas pelas ações na Industec Indústria Metalúrgica S.A, o custo de aquisição destas ações corresponde ao valor das cotas "substituídas", qual seja, de **R\$ 200.000,00**.

[...]

Ainda em 31/08/2005, a Industec é cindida parcialmente, reduzindo o seu capital social para R\$ 1.499.020,00. Na Ata Sumária da Assembléia Geral Extraordinária realizada em **31/08/2005** (fls. 60 a 70) consta que o Capital Social da Industec

*Indústria Metalúrgica S.A., após cisão parcial, passa a ser de R\$ 1.499.020,00 dividido em 1.499.020 ações ordinárias nominativas de R\$ 1,00 cada uma. A participação do Sr. André na sociedade cindida continua sendo de 10%. Desta forma restaram ao fiscalizado **149.902 ações** da Industec. Para o fiscalizado, o custo de aquisição destas ações remanescentes é de **R\$ 149.902,00**, tendo em vista que o custo unitário de aquisição de cada ação da Industec é de R\$ 1,00.*

Na planilha (fl. 100) de apuração de ganho de capital referente a alienação da Industec Indústria Metalúrgica S/A entregue pelo fiscalizado em 29/07/2008, verificamos que o próprio contribuinte reconhece possuir, em 12/12/2005 (data da alienação das ações), 149.902 ações na Industec.

Logo, conclui-se que o custo de aquisição das ações da empresa Industec Indústria Metalúrgica S/A vendidas pelo Sr. André é de R\$ 149.902,00.

[...]

*No presente caso, para fins de apuração de ganho de capital consideramos como valor da alienação o preço efetivo da operação de venda, expresso nos documentos apresentados pelo contribuinte. Desta forma o **valor de alienação** das ações de propriedade do Sr. André corresponde a **R\$ 1.464.587,51**, ou seja, as suas 149.902 ações foram alienadas pelo valor unitário de R\$ 9,7703.*

*Logo o **ganho de capital** auferido pelo contribuinte na operação foi de **R\$ 1.314.685,51** (R\$ 1.464.587,51 - R\$ 149.902,00) e tendo em vista que a alienação foi a prazo, a relação percentual entre o ganho de capital e o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida é de 89,76%.*

[...]

3.1 - Venda de Apartamento

Em atendimento ao Termo de Intimação Nº 03 (fls. 93 e 94), o fiscalizado apresentou contrato de promessa de compra e venda do apartamento número 401 e do Box nº 07 do Edifício Residencial Alvorada, situado na Rua Coronel Genuíno, 429, na Vila Primor no município de Sapucaia do Sul.

Conforme consta no contrato de promessa de compra e venda, celebrado em 29/03/2005 (fls. 101 a 103), o imóvel foi vendido pelo fiscalizado a Jussara Aurélio Godói, CPF 519.571.400-20, pelo preço total de R\$ 95.000,00, pagos da seguinte forma:

- R\$ 50.000,00 pagos na data da celebração do contrato (29/03/2005),*
- R\$ 20.000,00 pagos em duas parcelas de R\$ 10.000,00 cada uma, em 03/05/2005 e 03/07/2005 respectivamente,*

- R\$ 25.000,00 pagos em 20 parcelas de R\$ 1.250,00 cada uma, vencendo a primeira em 20/04/2005 e a última em 20/11/2006.

Conforme Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário 2005 (item 02 da Declaração - fl. 05), integrante da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, apresentada pelo contribuinte, o valor do imóvel em 31/12/2004 é R\$ 22.047,94. Este mesmo valor foi utilizado pelo Sr. André como sendo o custo de aquisição do imóvel em tela ao preencher o demonstrativo de apuração dos ganhos de capital e apurar o ganho de capital na venda do apartamento em tela (fl. 08).

[...]

*No presente caso, para fins de apuração de ganho de capital consideramos como valor da alienação o preço efetivo da operação de venda, expresso no contrato de promessa de compra e venda apresentado pelo contribuinte. Desta forma o **valor de alienação** do apartamento em tela corresponde a **R\$ 95.000,00**.*

*Logo o **ganho de capital**, representado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o respectivo custo de aquisição, auferido pelo contribuinte na operação foi de a **R\$ 72.952,06** (R\$ 95 . 000 , 00 - R\$ 22.047,94). Tendo em vista que a alienação foi a prazo, a relação percentual entre o ganho de capital e o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida é de 76,79%.*

O Recorrente tomou ciência, por Aviso de Recebimento - AR, do Auto de Infração em 18/11/2008 (fls. 144) e impugnou a exigência fiscal em 15/12/2008 (fls.147/140).

Informa que a impugnação é parcial, concordando com o lançamento na parte em que este trata do ganho de capital sobre a alienação de bem Imóvel, tendo recolhido o respectivo imposto com os devidos acréscimos. Discorda dos cálculos efetuados pela Fiscal autuante em relação ao valor do custo de aquisição de R\$ 149.902,00 e do ganho de capital de R\$ 1.314.685,51.

Prossegue na sua defesa informando que, por ser um contrato de compra e venda de ações firmado sob condição, o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital, a rigor, somente ocorreria no recebimento do montante total do valor das ações vendidas, afigurando-se mais do que razoável a alternativa que adotou de, valendo-se do que lhe faculta o art. 113 do RIR/99, efetuar recolhimentos a título de complementação do Imposto que for devido, a partir da data em que o somatório das importâncias recebidas superou o custo de aquisição das ações vendidas. Cita os artigos 43 e 116 do CTN, posições doutrinárias, jurisprudências, julgados do CARF e Solução de Consulta da SRF.

Em relação ao custo de aquisição, aduz na sua peça impugnatória que o capital social da pessoa jurídica cuja totalidade das ações foi transferida a outros em 12/12/2005, não se presta, por si só, para determinar o custo de aquisição das ações então vendidas. Ao montante do capital devem ser acrescidos, para a verificação de eventual ganho tributável, as parcelas dos lucros e das reservas que, com aquele, compunham o patrimônio líquido da sociedade. Ao final, requereu a improcedência do auto de infração; ou, se mantida a autuação fiscal, seja feita a imputação, ao débito fiscal, dos recolhimentos efetuados a maior.

Intimado da decisão do colegiado de primeira instância em 14/05/2012 (fls. 285), por meio de procuradores constituídos nos autos, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 04/06/2012 (fls. 287/311).

Em resumo, apresento os argumentos de fato e de direito contido no seu Recurso Voluntário:

a) Como salientado na impugnação, o recorrente concordou com o lançamento na parte em que tratava do ganho de capital sobre a alienação de bem imóvel.

b) Quanto à alienação de participação societária, inicia seus argumentos de defesa informando que a Auditoria, para fins de apuração do custo de aquisição da participação alienada e do consequente lançamento do crédito tributário de imposto de renda, analisou a composição social da sociedade Industec Indústria Metalúrgica S/A e que os lucros ou reservas existentes não tinham interferência no custo de aquisição das 149.902 ações adquiridas pelo recorrente.

c) Entende que, por ter ajustado o preço de venda das ações de forma parcelada, sob condição, o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital somente ocorreria no recebimento do montante total do valor das ações vendidas, afigurando-se mais do que razoável a alternativa que adotou de, valendo-se do que lhe faculta o art. 113 do RIR/99, efetuar o recolhimento a título de complementação do imposto que for devido, a partir da data em que o somatório das importâncias recebidas superou o custo de aquisição.

d) Prossegue informando que no instrumento de negociação das ações existem cláusulas que estabelecem condições que subordinaram e ainda subordinam a eficácia plena do negócio jurídico. Neste sentido, cita as cláusulas 25 e 26. Reforça seus argumentos de que as cláusulas contratuais permitem concluir que o negócio jurídico foi realizado sob condição suspensiva, cuja eficácia plena estava assim subordinada ao pagamento da última parcela do preço, estipulado para a data de 16 de dezembro de 2009, data da efetiva ocorrência do fato gerador.

e) Diz que há um fato posterior não considerado pela fiscalização nem pelo acórdão recorrido, trazido agora ao conhecimento desse Conselho, e que é crucial para o julgamento do presente recurso: os compradores não quitaram a terceira parcela anual do preço, vencida em 16/12/2009. Diz ainda que o fato está sendo discutido na esfera judicial por meio da Ação Ordinária nº 001/1.09.0349184-6.

f) Discorda do entendimento do acórdão recorrido em relação a aplicação do art. 43 do CTN. Argumenta que a disponibilidade jurídica pressupõe, também, o fato econômico do ganho ou acréscimo patrimonial, mas a este se junta o fato jurídico lícito que lhe deu causa. Neste sentido cita doutrina de vários autores, jurisprudência, julgados do CARF e Decisões em processo de consulta.

g) Quanto ao custo de aquisição da participação societária alienada, aduz que há evidente erro no relatório fiscal, quando lá se afirma, por reiteradas vezes, que o capital social da companhia passou a ser dividido em 2.000.000 de ações com valor unitário de R\$ 1,00 cada uma, quando, desde a transformação de seu tipo societário, as ações do capital social da empresa sempre foram destituídas de valor nominal.

h) Argumenta que, para efeitos de apuração de ganho de capital, o custo de aquisição das ações não pode ser considerado seus valores históricos, como quer a autuação fiscal, mas aquele representado pelos seus valores patrimoniais, sendo considerado os lucros e reservas e valores que pendiam de capitalização na data da negociação da totalidade das ações, inclusive, em relação a esse ponto, cita posicionamentos doutrinários.

i) Prossegue afirmando que, no presente caso, o abuso de direito em matéria tributária está sendo perpetrado pelo Fisco, quando este não aceitou que, no custo de aquisição das ações alienadas pelo recorrente, fossem computadas os lucros e reservas.

j) Informa que a auditoria encontrou o percentual de ganho de capital de 76,79% aplicada sobre as parcelas com irregularidades na tributação. Diz que efetuou recolhimentos durante a tramitação desse processo e solicita que sejam imputado ao débito fiscal, no caso de prevalecer a autuação fiscal.

h) Ao final, espera a reforma integral do acórdão que julgou improcedente sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Mérito

a) Do fato gerador de alienação de participação societária a prazo - condição suspensiva

Alega o recorrente, citando as cláusulas 18, 21, 25, 26, 27, 33 e 34 do Contrato de Compra e Venda de Ações, combinadas com a cláusula 4ª, que existem condições suspensivas que subordinariam a eficácia plena do negócio jurídico à implementação de diversas condições. Para tanto, transcreveu as cláusulas 25 e 26:

25. Persistindo o atraso no pagamento de qualquer das parcelas mensais do preço previstas na alínea b) da cláusula quarta por prazo superior a 30 (trinta) dias, ou não implementada a sistemática prevista na cláusula oitava, parágrafos primeiro e segundo, ou, ainda, o não pagamento das parcelas anuais previstas na letra c) da cláusula quarta no prazo de 30 (trinta) dias, fica desde logo assegurado aos vendedores o direito de adotar uma das alternativas a seguir previstas, da qual dará ciência aos compradores mediante simples comunicação por escrito, com prova de recebimento — para tanto sendo aceito, desde já, o fac-símile com comprovante de recebimento -, a saber:

[...]

© no caso de inadimplemento das parcelas anuais previstas na letra c) da cláusula quarta, os vendedores poderão adotar uma das alternativas a seguir previstas: 1) Em relação às parcelas anuais garantidas por carta(s) de fiança bancária, executá-las prontamente, sem necessidade de qualquer prévia notificação; 2) Em relação à parcela anual não garantida por carta de fiança bancária, escolher entre cobrar o débito via execução da cártula correspondente e executar o contrato de penhor industrial firmado em paralelo, ou, alternativamente, denunciar o presente contrato e, em consequência, retomar a plena propriedade e posse das ações vendidas e os direitos às mesmas inerentes, restando a integralidade dos valores até então recebidos a título de perdas e danos e lucros cessantes.

*26. Serão ineficazes e em consequência não produzirão nenhum efeito jurídico, quaisquer transferências, inclusive parciais, das ações ora adquiridas pelos **compradores** antes de integralmente pagas as prestações previstas na cláusula quarta, salvo se*

*houver prévia autorização outorgada por escrito pelos **vendedores**, ou se, paga integralmente a parcela b) da cláusula quarta, tiver sido substituída tal garantia pela extensão da fiança bancária a todas as parcelas da alínea c) da cláusula quarta.*

A cláusula 4 do Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 38), datado de 12/12/2005, refere-se ao preço de alienação a prazo das ações, nos seguintes termos:

4. A compra e venda das ações, uma vez implementadas as condições suspensivas estipuladas nas cláusulas 27 e 34, será feita pelo preço certo e ajustado de R\$14.645.864,00 (quatorze milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e quatro reais), que será pago na proporção de 99% (noventa e nove por cento) por Renill Participações Ltda. e 1% (um por cento) por Renato Real Conill, nas seguintes condições:

a) R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) até o dia 22 de dezembro do corrente ano, uma vez "implementadas as condições suspensivas estipuladas nas cláusulas 27 e 34, mediante transferência eletrônica de dinheiro para contas correntes dos vendedores, tal como por estes indicado abaixo, os quais darão quitação dessa importância através do efetivo crédito nas respectivas contas-correntes;

b) R\$ 2.145.864,00 (dois milhões, cento e quarenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e quatro reais), uma vez implementadas as condições suspensivas estipuladas nas cláusulas 27 e 34, em 12 (doze) parcelas mensais, no valor de R\$ 178.822,00 (cento e setenta e oito mil, oitocentos e vinte e dois reais) cada uma, vencendo-se a primeira no dia 36 de janeiro de 2006, e as demais em igual dia dos meses subseqüentes;

c) R\$ 8.500.000,00 (oito milhões e quinhentos mil reais), uma vez implementadas as condições suspensivas estipuladas nas cláusulas 27 e 34, em 3 (três) parcelas anuais, no valor de R\$ 2.834.000,00 (dois milhões, oitocentos e trinta e quatro mil reais) a primeira e R\$ 2.833.000,00 (dois milhões, oitocentos e trinta e três mil reais) cada uma das demais, vencendo-se a primeira no dia 16 de dezembro de 2007, e as demais em igual dia dos anos subseqüentes.

Em 22/12/2005 (fls. 91/92), por meio do Termo de Retificação ao contrato em referência, firmaram as partes, o seguinte:

*1. A parcela inicial de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), prevista na alínea a) da cláusula quarta será distribuída igualmente entre todos os **vendedores**, retificado expressamente, neste ponto, o disposta no parágrafo **primeiro daquela cláusula**.*

*2. As demais parcelas serão distribuídas proporcionalmente às participações societárias dos **vendedores**.*

Desta maneira, entende o recorrente que referidas cláusulas deslocariam a ocorrência do fato gerador para o dia 16/12/2009, data do pagamento da última parcela do preço, somente, neste momento, estariam satisfeitas as condições das "cláusulas suspensivas".

Em que pese os argumentos do recorrente, tenho para mim que as cláusulas citadas não têm o condão de afastar a ocorrência do fato gerador do ganho de capital, referentes aos anos calendários 2005, 2006 e 2007. No âmbito do Direito Tributário, tem-se que a condição suspensiva prorroga a ocorrência do fato gerador para o momento em que for implementada tal condição.

No caso em apreço, veja que houve a transferência do controle acionário da Industec Indústria Metalúrgica S/A para a empresa Renill Participações Ltda e Renato Real Conill bem como o pagamento aos sócios das parcelas da alienação dos anos de 2005, 2006 e 2007, conforme documentos anexos aos autos.

Portanto, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo, pois não se trata de situação jurídica, com condição suspensiva, e, sim, de situação de fato, as circunstâncias materiais do negócio já estão implementadas, o fato gerador considera-se ocorrido no momento de recebimento das parcelas dos anos calendários em referência, nos termos da cláusula 4.

Neste sentido, são as disposições do art. 116 do Código Tributário Nacional c/c os art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, e art. 140 do Regulamento do Imposto de Renda, não assiste razão a recorrente.

Código Tributário Nacional

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

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

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

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).

§ 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.(grifou-se)

Portanto, no meu entender, a decisão r. acórdão recorrido, no seguinte sentido: " O fato de a alienação ocorrer com pagamentos a prazo não caracteriza uma condição suspensiva, pois ocorreu o negócio jurídico, com todos contornos próprios, sendo a observar que se os pagamentos forem realizados seguem perfeitas as condições da alienação...", está em consonância com os dispositivos acima citados, não merecendo, portanto, ser reformada.

b) Do custo de aquisição da participação societária alienada

Primeiramente, alega o recorrente que há um erro no relatório fiscal ao ser atribuído o valor unitário de R\$ 1,00 para cada ação, diz que as ações não tinham valor nominal. Nesse ponto, com base nos documentos e termos acostados aos autos, verifica-se que o trabalho da auditoria fiscal foi no sentido de identificar corretamente o custo de aquisição da participação societária para fins de apuração do ganho de capital, nos termos do que dispõe o legislação do imposto de renda.

Destarte, com base no Estatuto Social e suas alterações (fls. 50) da Industec Industria Metalúrgica S.A., pode-se constatar que, em março de 2005, o Sr. André Luis é admitido como novo sócio da referida empresa, sendo-lhe atribuído o valor de R\$ 200.000,00, a sua participação societária.

2. ADMISSÃO DE NOVO SÓCIO E CESSÃO DE QUOTAS

2.1 - Aprovar o ingresso na Sociedade ANDRÉ LUÍS SCHERER DO AMARAL E SILVA, brasileiro, industrialista, casado pelo regime de comunhão parcial de bens, Cédula de Identidade nº. 9009225419-SSP/RS, CIC nº. 336.502.920-68, residente e domiciliado na cidade de Esteio (RS), na Rua dos Ferroviários, nº. 363, apartamento 401, CEP nº. 93.365-150, mediante a subscrição de 20 (vinte) quotas, no valor unitário de R\$ 10.000,00 (vinte mil reais), perfazendo R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), integralizadas da seguinte forma:

[...]

CLAUSULA QUINTA - CAPITAL SOCIAL

O capital social é de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), totalmente integralizado em moeda corrente nacional, dividido em 200 (duzentas) quotas de valor unitário de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), distribuído e subscrito pelos sócios conforme abaixo:

<i>Sócio</i>	<i>Quotas</i>	<i>Valor (R\$)</i>	<i>%</i>
<i>Luis Fernando R. Araújo</i>	<i>20</i>	<i>200.000,00</i>	<i>10,00</i>
<i>César Luiz Leorato</i>	<i>60</i>	<i>600.000,00</i>	<i>30,00</i>
<i>Maria Clara Leorato</i>	<i>100</i>	<i>1.000.000,00</i>	<i>50,00</i>
<i>André Luis S. A. Silva</i>	<i>20</i>	<i>200.000,00</i>	<i>10,00</i>
<i>Total</i>	<i>200</i>	<i>2.000.000,00</i>	<i>100,00</i>

Em agosto de 2005, por meio do Instrumento Particular e Protocolo e Justificação de Cisão (fls. 65), o capital da INDUSTEC é alterado, conforme cláusulas abaixo:

TOTAL DA PARCELA DE CAPITAL SOCIAL OBJETO DA CISÃO EM QUESTÃOR\$ 671.370,00 (seiscentos e setenta e um mil, trezentos e setenta reais), correspondendo a 671.370 (seiscentas e setenta e uma mil, trezentas e setenta) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal.

VI Com a cisão aqui em foco, o capital social da CINDIDA será reduzido, pois, em parcela no valor nominal de R\$ 671.370,00 (seiscentos e setenta e um mil, trezentos e setenta reais), remanescendo, por consequência, esse mesmo capital social, no valor nominal de R\$ 1.328.630,00 (um milhão, trezentos e vinte e oito mil, seiscentos e trinta reais), distribuído entre os acionistas na mesma proporção evidenciada no item V, retro, a saber:

[...]

André Luis Scherer do Amaral e Silva, parcela de capital no valor de R\$ 132.863,00 (cento e trinta e dois mil e oitocentos e sessenta e três reais), representada por 132.863 (cento e trinta e duas mil, oitocentas e sessenta e três), ações ordinárias nominativas;

Ainda, em agosto de 2005, ao capital social remanescente da Industec de R\$ 1.328.630,00, em virtude da incorporação de reservas no valor de R\$ 170.390,00, cláusula 5.2.1, o capital social alcançou o montante de R\$ 1.499.020,00.

5.2 - Aumento do capital social com a incorporação de reservas existentes

5.2.1 - Aprovada a proposição da Diretoria da Sociedade, para aumentar o capital social em R\$ 170.390,00 (cento e setenta mil, trezentos e noventa reais), com a incorporação parcial da Reserva de Capital existente no Patrimônio Líquido da Companhia, sem emissão de novas ações.

5.2.2. Aprovada a alteração do art. 5º do Estatuto Social, que passa a ter a seguinte redação:

"Art. 5º - O Capital Social é de R\$ 1.499.020,00 (um milhão, quatrocentos e noventa e nove mil e vinte reais), dividido

1.499.020 (um milhão, quatrocentas e noventa e nove mil e vinte) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal."

Assim, em 12/12/2005, momento de alienação de suas ações, a participação societária do Sr. André Luis era de R\$ 149.902,00 (10% de R\$ 1.499.020,00). Esse valor foi confirmado pelo recorrente, conforme planilha de fls. 100.

Entende o recorrente que, ao capital social de R\$ 1.499.020,00, deveriam ser acrescidos os lucros e reservas que ainda não haviam sido capitalizados e, ainda, que o custo da participação societária deveria corresponder ao valor do patrimônio líquido da empresa e não o custo histórico, como entendeu a fiscalização.

Dispõe o § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, que o custo de aquisição, para efeitos de apuração do ganho de capital, será determinado de acordo o valor avaliado nos termos do art. 16, *in verbis*:

Lei nº 7.713, de 1988.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

[...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

[...]

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

[...]

Lei nº 9.249, de 1995.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)(grifou-se)

Também, neste sentido, é o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 10, de 8 de março de 2016, que está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 16; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10.

Entendo que não assiste razão ao recorrente em querer atribuir outro custo de aquisição de sua participação societária, participação no Capital Social, diferente do constante do Estatuto Social e suas alterações na Industec, não merecendo, portanto, ser reformado o r. acórdão recorrido.

c) Do preço de alienação - das parcelas dos anos-calendário 2009 e 2008

O recorrente informa que a parcela anual de 2009 não foi recebida e encontra-se em discussão judicial. Nesse ponto, esclarece-se que, de acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 124/128), a ação fiscal abrangeu os anos calendário 2005, 2006 e 2007. Portanto, o ganho de capital de capital apurado no presente processo refere-se somente aos períodos citados, conforme demonstrativo do Auto de Infração (fls. 134/135).

Quantas as parcelas dos anos-calendário 2008 e 2009, necessário seja esclarecido que as mesmas, nos termos do art. §1º do art. 140 do Regulamento do Imposto de Renda, fazem parte do cálculo do percentual de ganho que será aplicada sobre cada parcela recebida na alienação a prazo. Ressaltando, mais uma vez, que nos autos não se está cobrando o imposto sobre a renda de referidos períodos.

[...]

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).

§ 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.

§ 2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento. (grifou-se)

Por fim, considerando que o sujeito passivo, após o início do procedimento fiscal, efetuou recolhimentos (extratos DARF's - fls. 190/200) sobre o ganho de capital na

Processo nº 11065.004865/2008-72
Acórdão n.º **2401-005.059**

S2-C4T1
Fl. 356

alienação de participação societária, conforme demonstrativo de fls. 188, deve a unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de jurisdição adotar as providências cabíveis em relação ao referidos recolhimentos.

Diante do acima exposto, voto no sentido de manter o crédito tributário apurado pela fiscalização, mantido pela decisão de primeira instância, sobre os ganhos de capital da alienação de ações da empresa Industec Indústria Metalúrgica S/A (fls. 134/135).

Conclusão

Voto no sentido de CONHECER o Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme conclusão acima.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho