



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.724377/2017-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.129 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2021
Recorrente MARGARETH RUCKS DREBES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA ISOLADA. RENDIMENTO RECEBIDO DE PESSOA FÍSICA. MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS. DECISÃO RECORRIDA. DEFINITIVIDADE.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em seu recurso torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Logo, revelada irrefutável a preclusão temporal da pretensão, resolvido estará o litígio, iniciando-se o respectivo procedimento de cobrança administrativa.

PAF. DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado.

IRPF. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. RECEBIMENTO DECORRENTE DE DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE CONJUGAL E SUBSEQUENTE ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

Se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%. Para o cálculo do ganho de capital em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária, o vício é insanável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ricardo Chiavegatto de Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Júnior - Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimento referente à apuração do ganho de capital na alienação, a prazo, de participação societária e os juros dela decorrentes, como também da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 12-98.712 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - DRJ/RJO - transcritos a seguir (processo digital, fls. 759 a 788):

Trata-se de Auto de infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em nome do sujeito passivo em epígrafe (fls 02/11 e 40/64), decorrente de procedimento instaurado através do Termo de Fiscalização lavrado pela DRF Porto Alegre/RS na data de 16/06/2017 (recebido em 19/06/2017 fl 65), amparado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal -Fiscalização -TDPF- n.º 1010100-2015-00439-9.

Conforme informado no Relatório Fiscal de fls 12/39, a presente fiscalização teve o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos exercícios de 2013 a 2015 (ampliado até 2016), a fim de se apurar se a contribuinte obteve ganho de capital na alienação a prazo de participações societárias, deixando de tributar o ganho e os juros decorrentes das parcelas recebidas. Posteriormente, tendo sido constatada a continuidade do recebimento das parcelas em apreço sem a respectiva tributação, solicitou-se a ampliação do período de fiscalização para a inclusão do ano calendário de 2016.

Adicionalmente, em razão do sujeito passivo ter incidido em Malha Fiscal nos parâmetros referentes à omissão de rendimentos e despesas médicas em suas Declarações de Ajuste Anual - DIRPF dos exercícios de 2013 e 2015, tais questões também foram abarcadas pela presente ação fiscal.

O Relatório Fiscal descreve, ainda, que:

- a contribuinte foi casada pelo regime da comunhão de bens com o sr Otelmo Albino Drebes, sócio das Lojas LEBES e demais empresas do grupo, desde 16/06/1979. O então casal separou-se consensualmente em 21/12/2011, tendo o Acordo sido homologado em 09/01/2012, juntamente com a decretação da separação judicial do casal. A homologação da partilha deu-se em 09/02/2015.
- conforme análise das Dirpf do cônjuge varão, os bens comuns do casal, compostos majoritariamente por imóveis e quotas de capital em várias empresas, alcançavam R\$ 16.643.833,50 conforme Dirpf/2011 (ano-calendário de 2010). Ainda, nas Declarações do sr Otelmo precedentes à separação do casal, constava a informação do patrimônio de R\$ 10.000,00 atribuído a sua ex-esposa, correspondente à cota-capital da empresa DRF Berti Locação de Veículos Ltda.
- Já na Dirpf/2012 (ano-calendário 2011) apresentada pela contribuinte, o patrimônio por ela declarado elevou-se para R\$ 3.842.767,13 em razão da informação de vários bens (imóveis, veículos, saldos em conta corrente e aplicações financeiras) que teriam sido recebidos de seu ex-cônjuge em razão de separação judicial, além de uma única ação ordinária da empresa Drebes Financeira S/A, no valor de R\$ 1,00. Verificou-se que os bens em questão constaram pela primeira vez na Dirpf da contribuinte, na mesma ordem e pelos mesmos valores pelos quais constaram da Dirpf anterior do sr Otelmo do exercício de 2011, tendo informado o varão a situação da transferência, com os mesmos valores de transferência na coluna "discriminação" de sua Dirpf2012 (fl 14).
- Ainda que nas Dirpf anteriores da contribuinte nenhuma outra cota de capital constasse na relação de seus bens e direitos, em sua Dirpf/2013, a mesma informou (na relação de bens e direitos - coluna 31/12/2011) o valor de R\$ 45 milhões referentes a participações societárias junto às empresas Otepart Empreendimentos e Participações, Drebes & Cia Auto São Jerônimo Ltda, Global Participações Ltda, Frededom Indústria e Comércio de Confeções Ltda e Drebes Financeira S.A. Na discriminação, informou a existência de promessa de cessão desses direitos ao seu ex-cônjuge pelo valor de R\$ 45 milhões, em parcelas, acusando o recebimento da importância de R\$ 11.051.466,12 até 31/12/2012 e preencheu a coluna 31/12/2013 com o valor de R\$ 33.948.533,88. Ou seja, o registro efetuado era do crédito a receber em 31/12/2011 e 31/12/2012, em razão da venda de quotas, sendo os valores baixados a cada ano nas Dirpf posteriores, na medida do recebimento.

- Por outro lado, o contribuinte Otelmo, que informava no campo dos bens comuns de suas Dirpf (até o exercício de 2011), 100% das cotas de suas empresas, passou a informar o percentual de 50% das quotas das seis empresas citadas a partir da Dirpf/2012, tendo relatado, na coluna "discriminação", a transmissão de 50% das cotas para seu ex-cônjuge, em razão da separação judicial (fl 15) .

- Ainda, já na Dirpf/2013, após a homologação da separação judicial, o varão voltou a declarar a posse/propriedade de 100% das cotas das empresas, em razão da aquisição dos 50% pertinentes à varoa através de contrato de cessão onerosa de direitos firmado com a notificada.

- A referida cessão onerosa de direitos sobre participações societárias foi firmada entre os ex-cônjuges em 22/12/2011, um dia após o pedido de transformação da separação litigiosa em separação consensual, pelo valor de R\$ 45 milhões, pela totalidade dos direitos societários que caberia à varoa, com condição suspensiva, vinculando-se o início dos pagamentos a posterior homologação do acordo. A homologação do acordo ocorreu em 09/01/2012 e os pagamentos se iniciaram 48hs após, em 11/01/2012, conforme previsto contratualmente (fls 111/118).

Apesar do contrato firmado e dos vários pagamentos efetuados pelo ex-cônjuge a partir de janeiro/2012, a fiscalizada não preencheu nem anexou qualquer Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital em suas Dirpf e, tampouco, efetuou qualquer recolhimento a título de IRPF sobre Ganhos de Capital em qualquer dos anos, o que motivou a abertura da presente ação fiscal.

Prossegue o Relatório no tópico "Descrição dos fatos e verificações efetuadas":

- Através do Termo de Início de Ação Fiscal n 205/2015 (fls 66/68), do Termo de Reintimação Fiscal n 024/2016 (fls 136/137), do Termo de Intimação Fiscal n 035/2016 (fl 422/424) e Termo de Intimação Fiscal n 039/2016 (fls 429/430), foram solicitados diversos documentos à contribuinte, dentre eles as cópias dos Contratos Sociais (e alterações) referentes às empresas nas quais a contribuinte possuía participação societária, Formal de Partilha, Certidão de Casamento, comprovação dos valores percebidos (no período de 01/2012 a 12/2014) de parcelas constantes no Contrato de Cessão de Direitos Relativos a Participações Societárias, documentação comprobatória das informações contidas em suas Dirpf dos exercícios de 2013e 2015 e etc.

- A contribuinte respondeu às intimações, tendo apresentados os documentos anexados às fls 69/135, 138/421, 425/428 e 431/484.

- Através do Termo de Intimação Fiscal n 047/2016 (fls 485/486), foi solicitado que a contribuinte apresentasse demonstrativo detalhado do custo de aquisição e da quantidade de ações e bonificações decorrentes de sua participação junto ao capital social das empresas nas quais fosse titular ou tivesse participação societária, conforme fragmento abaixo destacado:

ELEMENTOS SOLICITADOS

Com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Física dos **anos-calendário 2012 a 2014**, intimamos a contribuinte a apresentar o que segue:

1 - Demonstrativos detalhados do custo de aquisição e da quantidade de ações e bonificações decorrente de sua participação junto ao Capital Social das empresas na qual seja titular ou tenha participação como sócio ou acionista. Os demonstrativos devem ser feitos de forma individual, em relação a cada empresa, e deverão detalhar, por período de aquisição as quantidades e o custo de aquisição das ações e bonificações, se houver.

- Após a Reintimação Fiscal n 052/2016 (fls 487/488), a contribuinte respondeu à fiscalização que *"mediante divórcio do casal recebeu inúmeros imóveis constantes de sua declaração de bens, e as participações societárias objeto do*

pedido de esclarecimentos e cuja comprovação se deu como os atos constitutivos das sociedades. Ato contínuo, como condição do recebimento destas participações societárias, a informante efetuou sua venda ao ex-cônjuge, portanto, a rigor, não chegou a deter estas participações em seu nome e, por esta razão não tem informações sobre o seu verdadeiro custo e as eventuais bonificações recebidas". Ainda, acrescentou que "na verdade, o ex-cônjuge da informante manteve os dados acerca do patrimônio do casal fora do conhecimento da sua consorte, de modo que ela ficou praticamente alheia ao conhecimento do patrimônio comum".

- Neste ponto, a despeito da alegação da contribuinte, foi esclarecido que os valores das cotas e ações estão expressos nos contratos sociais e atos constitutivos das sociedades, bem assim das alterações posteriores, registrados na Junta Comercial e disponíveis para consulta pública. Ainda, os valores expressos nas respectivas Dirpf do varão foram utilizados no processo judicial de partilha do casal, ao qual a meeira também possui acesso, tendo inclusive utilizado os valores expressos nas Dirpf do varão para os demais bens que recebeu e declarou, omitindo-se somente de declarar as participações societárias.

- Foi informado que a demanda da fiscalização teve apenas o escopo de oportunizar à contribuinte a identificação de eventuais divergências nos valores, o que, na falta de resposta da fiscalizada pode ser amplamente suprido pelos documentos disponíveis, tendo sido efetuadas as correções necessárias para a obtenção do custo de aquisição, conforme verificado a seguir.

- Através do Termo de Intimação Fiscal n 009/2017 (fls 494/495), foi solicitada a apresentação comprobatória das parcelas recebidas em decorrência do Contrato de Cessão de Direitos Relativos a Participações Societárias pela contribuinte posteriormente a 30/12/2014 (anos de 2015 e 2016), cuja resposta foi anexada às fls 489/493 dos autos.

- Através do Termo de Intimação Fiscal n 015/2017 (fls 496/498), solicitou-se que a interessada esclarecesse a discrepância entre as informações constantes no Contrato de Cessão supracitado, que previa o pagamento de parcelas trimestrais de R\$ 450.000,00 no ano de 2015 e a informação dada na resposta ao TIF n 009/2017, que declarou parcelas acordadas de R\$ 500.000,00 no mesmo período.

- Em resposta (fls 499/510), o sujeito passivo esclareceu que a informação prestada estava equivocada, e que corrigia seu lapso informando que os valores efetivamente recebidos durante o ano de 2015 foram de R\$ 450.000,00 e não R\$ 500.000,00 como anteriormente informado. Entretanto, acredita a fiscalização que o referido lapso decorra do reajuste das parcelas, previsto contratualmente, pois a fiscalizada efetivamente percebeu valores trimestrais superiores a R\$ 500 mil a partir de março/2014, sendo parte referente ao valor principal de R\$ 450 mil e a diferença referente a juros e correção monetária (conforme demonstrado a seguir).

Tópico n 3 "Procedimentos adotados pela fiscalização"

- por força do regime da comunhão universal de bens, a contribuinte detinha o direito a participação de 50% das quotas sociais das empresas do ex-casal. Os referidos direitos foram objeto de "Contrato de Cessão de Direitos Relativo a Participações Societárias", firmado em 22/12/2011, um dia após o pedido de transformação da separação litigiosa em amigável, mas anterior à partilha dos bens.

- O referido contrato teve por objeto os direitos relacionados com as participações acionárias da contribuinte nas empresas Otepart, Drebes & Cia, Auto São Jerônimo Ltda, Global Participações Ltda, Freedom Indústria e Comércio de Confeções Ltda e Drebes Financeira S.A, onde também foi definido o preço de R\$ 45 milhões e as condições de pagamento das participações, conforme fl 21.

Também determina o Contrato de Cessão que as diversas parcelas seriam acrescidas de juros e correção monetária da Caderneta de Poupança, incidentes entre a data da homologação do Acordo celebrado nos autos da Ação de Separação e a de seus efetivos pagamentos.

- Em sua Dirpf/2013, entregue após a alienação dos direitos às participações societárias, bem assim à homologação judicial do acordo, a contribuinte informou as participações societárias no valor de R\$ 45 milhões na coluna do ano de 2011. Tal valor, amplamente divergente do valor constante das Dirpf anteriores apresentadas pelo ex-cônjuge, na qual constavam todos os bens comuns do casal, representava o valor do saldo do crédito a receber correspondente à alienação efetuada. O referido valor é o mesmo que constou no contrato de cessão das cotas, ou seja, o valor de alienação, como reconheceu a contribuinte ao informar que *"estimou um valor para estas participações societárias, próximo ao do estabelecido pelo requerido para sua compra"*.

- foi esclarecido que, ainda que a alienação das participações societárias tenha sido efetuada antes da homologação da partilha através do Contrato de Cessão, no caso em tela, o ganho de capital teria ocorrido também no caso de recebimento das ações no trânsito em julgado da partilha e posterior alienação, por força da legislação referente ao ganho de capital (IN SRF n 84/2011).

- nos termos da legislação vigente, caso a autuada tivesse recebido as participações societárias e optado por declará-las pelo valor de mercado, deveria ter informado esse valor na Dirpf/2013, preenchido o Demonstrativo de Ganho de Capital e efetuado o recolhimento do IRPF correspondente, para somente então poder comprovar o valor de mercado como custo de aquisição em uma futura alienação.

- Em síntese, a operação efetuada pela contribuinte no presente caso é a de alienação de participações societárias através de contrato de cessão de direitos, com efetivo recebimento de valores monetários a prazo, previstos nos arts 1º a 3º da Lei n 7.713/88 c/c IN SRF 84/2001 relativas à hipótese geral de alienação de bens e direitos.

- No que se refere ao custo de aquisição das participações societárias, as datas de aquisição das mesmas pela contribuinte foram consideradas como sendo as datas dos Contratos Sociais, tendo em vista que seu ex-cônjuge ingressou como sócio nas empresas supracitadas após a celebração do casamento, nos termos do art 21 da IN SRF 84/2001.

- Ainda o cálculo do custo de aquisição das cotas/ações constantes dos Contratos Sociais foi considerado pela sua meação, ou seja, 50% do custo de aquisição original efetivado pelo casal, tendo em vista não ter havido nenhuma movimentação de compra e venda dos ativos durante o período do casamento, além do fato da interessada haver cedido os direitos à totalidade das participações.

- Os valores das cotas/ações adquiridas desde 1972 até dezembro/1995 (bens e direitos adquiridos posteriormente a essa data não podem sofrer atualização, conforme art 131 do Decreto n 3.000/99) foram atualizados nos termos do art 128 e §9º do RIR/99 c/c arts 7º e 8º da IN SRF 84/2001, e encontram-se detalhadamente discriminados às fls 25/28 do Relatório.

Tópico 4 - Cálculo do Ganho de Capital

- Desta forma, o somatório do custo de aquisição das participações societárias cujos direitos foram alienados pela varoa, obtido a partir dos contratos sociais e alterações contratuais apresentados totalizou R\$ 2.580.272,33, sendo R\$ 1.813.332,50 correspondente à empresa Otepart, R\$ 27.000,00 à Drebes & Cia, R\$ 1,00 à Drebes Financeira S.A, R\$ 700.000,00 à Auto São Jerônimo Ltda, R\$ 39.927,50 à Global Participações Ltda e R\$ 11,33 à Freedom Indústria e Comércio de Confecções Ltda.

- Foi esclarecido que, ainda que o valor atribuído às participações societárias para fins de partilha na separação judicial não tenha reflexos no ganho de capital, verifica-se que no caso em tela o custo de aquisição calculado pela fiscalização (R\$ 2.580.272,33) é bastante próximo do valor atribuído aos mesmos bens na partilha (R\$ 2.580.261,00).

- os ajustes efetuados baseados no custo expresso nos contratos sociais e alterações posteriores são, inclusive, favoráveis à contribuinte, eis que foi obtido pela fiscalização um custo de aquisição superior ao atribuído na partilha e, também, superior ao valor das participações societárias informado nas Dirpf anteriores à alienação (R\$ 2.140.859,18)

- Considerando-se que a alienação dos direitos se deu pelo conjunto dos ativos no valor de R\$ 45 milhões, sem atribuições de valor específico para cada uma das participações, foi calculado o ganho de capital também de forma global, também com base no somatório do custo de aquisição, tendo-se apurado o ganho no valor de R\$ 42.419.727,67 (R\$ 45.000.000,00 - R\$ 2.580.272,33).

-Tendo em vista a legislação pertinente, nas alienações a prazo, a tributação do ganho de capital ocorre de forma diferida, sendo o ganho tributado na proporção das parcelas recebidas a cada mês, aplicando-se a cada parcela o percentual de ganho de capital sobre o valor de alienação, calculado na forma do art 31 da IN SRF n 84/2001.

-com base na documentação apresentada durante ação fiscal, a transação e seu respectivo pagamento ficaram condicionados à homologação do acordo pela Justiça, que ocorreu em 09/01/2012. Por consequência, os recebimentos iniciaram em 01/2012, sendo este o primeiro mês sujeito à tributação do ganho de capital.

- foram comprovados os recebimentos detalhados às fls 30/31 do Refisc.

- Ainda, conforme comprovação apresentada pela contribuinte e por determinação contratual, os valores das parcelas sofreram atualização monetária, sendo pagos no total (até 31/12/2016), R\$ 2.750.021,77 a título de juros e correção monetária das parcelas, devendo a diferença ser adicionada aos rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual e carnê leão nos respectivos exercícios, conforme art 19 §3º da IN SRF 84/2001, conforme tabela de fl 31 dos autos.

- Desta forma, dos R\$ 45 milhões acordados no Contrato de Cessão supra, até o mês de dezembro/2016 já haviam sido percebidos R\$ 24.100.000,00 pela contribuinte, dos quais R\$ 22.718,347,00 a título de ganhos de capital tributáveis.

Tópico 5 "Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física (juros) a serem oferecido nas Dirpf

- Ainda, as omissões de rendimentos recebidos a título de reajuste das parcelas, ou qualquer outra denominação, tem reflexos nos recolhimentos mensais obrigatórios do IRPF a que a contribuinte estava sujeita.

- Desta forma, para os anos calendário de 2012 a 2016, uma vez constatada a omissão dos rendimentos auferidos a título de juros e/ou correção monetária em consequência do reajuste das parcelas pactuadas no contrato de cessão de direitos, os pagamentos de IRPF sob o código de Carnê-Leão em nome da fiscalizada, caso existentes, restariam insuficientes, apurando-se as diferenças nos recolhimentos mensais obrigatórios.

- Assim, do montante de R\$ 24.100.000,00 percebidos pela contribuinte até dezembro/2016, o valor de R\$ 2.750.01,77 refere-se a juros referentes aos reajustes das parcelas contratuais devidas nos anos de 2012 a 2016, que foram tributados em separado dos valores do ganho de capital, nos termos dos art 21 da Lei n 7.713/88 c/c art 123 do Decreto nº 3.000/99 (tabela de fl 33).

Tópico 6 - "Insuficiência do Recolhimento do Carnê-Leão

- Tendo em vista que a contribuinte não recolheu nenhum valor a título de Carnê-Leão referente ao período ora fiscalizado, nem mesmo sobre outros valores recebidos de pessoas físicas informados nas Dirpf, procedeu-se ao lançamento do ofício de multa isolada, nos termos do art 44 II da Lei n 9.430/96 (tabelas às fls 34/36). A base de cálculo da multa isolada é a diferença de imposto mensal não recolhido, sujeito à alíquota de 50%, conforme Demonstrativo de fls 50/54 dos autos.

Tópico 7 - "Avaliação dos parâmetros de Malha Fiscal"

- após análise da Dirpf/2013 da contribuinte (selecionada para trabalho de Malha Fiscal), e dos documentos apresentados em razão do Termo de Intimação Fiscal n 039/2016 (fls 429/430), concluiu-se que a mesma omitiu rendimentos a título de resgate de VGBL da empresa Itaú Vida e Previdência S.A, no valor total de R\$ 2.596,63, que foi lançado de ofício e somado aos demais rendimentos levados ao ajuste anual (considerando-se o IRRF no valor de R\$ 389,49);

- após análise da Dirpf/2015 (também selecionada para trabalho de Malha Fiscal) e dos documentos apresentados em razão do mesmo TIF, foi apurada a glosa sobre as despesas médicas indevidamente efetuadas pela interessada a título de despesas médicas relativamente aos prestadores de serviços Hospital Moinhos de Vento (R\$ 2.804,77 -serviço prestado a paciente que não consta como dependente da contribuinte em Dirpf) e Kurotel (R\$ 26.584,00 do total de despesa apresentado de R\$ 50.419,09 - por falta de previsão legal para despesas incorridas com diárias de SPA, manicure, procedimentos estéticos e etc, tendo sido os demais valores constantes da nota fiscal aceitos pela fiscalização)

Por fim, o relatório informa o lançamento de ofício sobre o ganho de capital obtido pela contribuinte na alienação dos direitos das suas participações societárias no período de 01/2012 a 12/2016, conforme determinado pela lei n 7.713/88 e IN SRF 84/2001, além do lançamento sobre a omissão de rendimentos dos juros das parcelas reajustadas recebidas e também o lançamento da multa sobre a falta de recolhimento de valores a título de Carnê-Leão.

O cálculo do tributo devido, da multa de ofício, da multa isolada e dos juros, bem como os respectivos enquadramentos legais constam do Auto de Infração de fls 04/11 e 40/64 dos autos.

Cientificada da autuação na data de 19/06/2017, conforme documento de fl 65, a interessada apresentou impugnação administrativa na data de 18/07/2017 (fls 529/549, acompanhada dos documentos de fls 550/683), alegando, em síntese:

- inicialmente, ressalta sua discordância das infrações "omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações (quotas não negociadas em bolsa de valores), "omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoas físicas e "multa isolada sobre falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão (no que se refere à omissão de rendimentos de juros e outros acréscimos), informando acerca da concordância com os demais itens do lançamento fiscal (omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de Previdência Privada e dedução indevida de despesas médicas).

- a impugnante discorda da alegação do Relatório Fiscal de que " *confessou ter conhecimento da carga tributária a título de ganho de capital que deveria pagar*" e que " *reconheceu, também, que corria o risco de revisão de sua declaração por parte da Receita Federal e que seu cálculo de ganho de capital seria glosado por falta de correta informação sobre o valor de aquisição*", uma vez que, não se trata aqui de procedimento inquisitório ou penal onde o verbo "confessar" tenha lugar, comportamento de longe que pudesse, ainda ser atribuído àquela, tendo em vista que sempre comprovou ter agido de forma zelosa, com lisura e transparência no cumprimento de suas obrigações tributárias. Informa que, quanto ao alegado "risco", tampouco é característica que reveste

contexto de separação patrimonial de um casal, não se tratando propriamente de "opção".

Prossegue a contribuinte em suas alegações/justificativas:

- no dia seguinte (22/12/2011) à data da proposta da partilha de bens comuns (sujeita à homologação) feita com seu ex-cônjuge Otelmo Albino Drebes (21/12/2011), foi celebrado o "*Contrato de Cessão de Direitos Relativos a Participações Societárias*", negócio jurídico este sujeito à homologação do Acordo de Partilha, submetido ao juízo no dia anterior;
- em 26/11/2013, manifestou-se pela não homologação da Partilha proposta por seu ex-cônjuge em 18/11/2013, eis que reclamava conhecer o custo de aquisição das participações societárias (que haviam sido prometidas de serem alienadas ao varão);
- após várias tentativas recursais (Apelação, Agravos, Recurso Especial e etc) de se obter os balanços societários que demonstrassem os custos de aquisições das participações societárias envolvidas no processo de separação judicial, a Decisão Homologatória da Partilha de Bens transitou em julgado em 12/06/2017;
- em resumo, até a data de 12/06/2017 a Decisão homologatória da Partilha encontrava-se *sub judice*, tendo em vista a necessidade de se conhecer o custo de aquisição das participações societárias objeto do Acordo celebrado, alvo de posterior Contrato de Cessão de Direitos Relativos a Participações Societárias (instrumento que refletiu um valor global aos títulos societários, arbitrado pelo varão, a seu exclusivo critério);
- assim, nenhum efeito jurídico válido havia sido gerado pela decisão que homologou a partilha antes de 12/06/2017, quando a mesma transitou em julgado;

Com relação à razão defensiva "inocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autuada alega que:

- quaisquer efeitos jurídicos decorrentes da decisão que homologou a partilha dos bens, entre eles as participações societárias em apreço, somente poderia ocorrer após o seu trânsito em julgado. Discorre sobre a coisa julgada e de seu alcance;
- o IRPF cobrado via lançamento fiscal relativamente à omissão de ganhos de capital na alienação de ações não poderia ser devido antes do implemento do respectivo fato gerador, ocorrido apenas e após o trânsito em julgado da Partilha datado de 12/06/2017;
- além disso, o Contrato de Cessão supracitado informa que o negócio jurídico entabulado estava sendo realizado sob condição, a saber, a de que a separação do casal fosse entabulada;
- fora induzida a erro quando de seus informes de rendimentos nas Dirpf (a partir do exercício de 2012) pelas circunstâncias que se apresentara posteriormente no Processo Judicial, uma vez que partiu do pressuposto de que, juntamente com a homologação da separação do casal seria também homologada a Partilha dos bens nos termos acordados, o que não veio a ocorrer, haja vista que, por falta de atribuição de valor às quotas sociais, objeto do Acordo, inviabilizou-se a pronta homologação judicial quanto à partilha de bens, fato que se deu somente em 26/02/2014, ou seja, mais de dois anos após a homologação da separação (datada de 09/01/2012);
- como a homologação da partilha foi objeto de Apelação, a Decisão impugnada produz efeitos no que tange ao suposto e alegado "ganho de capital" apenas a partir do exercício social de 2017 e não como equivocadamente indicado no Auto impugnado;

Com relação ao tópico "patrimônio indiviso - inocorrência de ganho de capital", defende a recorrente que:

- tendo em vista da data do trânsito em julgado da homologação da partilha, a RFB não poderia ter convalidado as equivocadas informações prestadas pela contribuinte quando da elaboração de suas Declarações de Ajuste a partir do ano de 2011;

- quando o Contrato de Cessão de Direitos supra fora firmado em 22/12/2011, a impugnante ainda era casada sob o regime de comunhão total de bens, sendo uno e indiviso o respectivo patrimônio. Logo, a promessa de alienação de participações societárias entabulada que foi sujeita à condição (a saber, a separação das partes e a homologação do acordo) não constitui alienação para fins de tributação;

- a pergunta n 589 do Manual de Perguntas e Respostas da RFB informa que:

"589 - TRANSFERENCIA DE TITULARIDADE DE QUOTAS DE CAPITAL- A transferência da titularidade de quotas de capital entre cônjuges, casados no regime de comunhão universal de bens, constitui alienação para fins de tributação?"

Essa transferência não constitui alienação, posto o patrimônio comum continuar indiviso. Consequentemente, não se tributa como ganho de capital a referida operação".

- somente em 09/01/2012 foi homologada a separação do casal; de todo modo, o patrimônio comum permaneceu indiviso até junho/2017;

- apesar do implemento da condição operar seus efeitos da data em que fora firmado o negócio (22/12/2011), nesta oportunidade, todavia, a contribuinte ainda era casada pelo regime de comunhão total, sendo que as participações societárias ainda continuavam na propriedade do casal e, consequentemente, naquele momento não teria ocorrido o auferimento de ganho de capital tributável;

- a transferência das participações (que sequer havia ocorrido) não constitui alienação, posto que o patrimônio continuava indiviso até a data da homologação da partilha, não devendo ser tributado como ganho de capital conforme resposta da pergunta n 589 da RFB supra;

- dessa forma, totalmente descabida e equivocada a assertiva do Auto de Infração de que *"a tributação do ganho de capital incorreria mesmo na mera transferência para o cônjuge meeiro, na separação judicial, caso esta se desse ao valor de mercado e não pelo valor histórico constante da Dirpf e que seria irrelevante, para tributação do ganho de capital que a cessão onerosa dos direitos tenha sido efetuada para o ex-cônjuge ou para terceiro"* (sic).

No que se refere ao tópico "impossibilidade material de apurar o valor do ganho de capital", a contribuinte transcreve diversos dispositivos acerca da legislação de regência de ganho de capital (IN SRF 84/2001), e discorre que:

- se insurge contra as declarações do AFRFB autuante de que *"a respeito da alegação da contribuinte não possuir informações sobre o verdadeiro custo das participações societárias, esclarece esta fiscalização que o valor das cotas e ações estão expressos nos contratos sociais e atos constitutivos das sociedades, bem assim das alterações posteriores, registrados na Junta Comercial, e disponíveis para consulta, inclusive pública"* (sic).

- ainda "os valores expressos nas respectivas DIRPF do varão foram utilizados no processo judicial da partilha do casal, ao qual a meeira também possui acesso ", tratando-se de leviana afirmativa, conforme abaixo demonstrado;

- nunca logrou êxito em saber o custo de aquisição ou mesmo valor constante na Dirpf de seu ex-cônjuge, razão pela qual recorreu da decisão que homologou a partilha, justamente para que, ao menos processualmente, lhe chegassem a conhecimento, para as ulteriores providências, notadamente perante a RFB;

- ainda que, por amor à argumentação, fosse devido eventual ganho de capital relativamente aos valores recebidos em adiantamento decorrente do Contrato de Cessão já mencionado, porquanto juridicamente o fato gerador não se configurou, teria ocorrido, como ocorreu, absoluta impossibilidade material de apurar o dito ganho por falta de informação e comprovação do custo de aquisição das mencionadas participações, que eram declaradas pelo ex-cônjuge sem que a interessada tivesse conhecimento, eis que estava sempre à margem dos negócios da família;

- apenas por ocasião da elaboração de sua Dirpf/2012 deu-se conta de que não dispunha de informação alguma sobre os valores de custo de aquisição das participações societárias, não dispondo de demonstrações financeiras dessas empresas para poder verificar o valor de suas participações - seu valor de custo - para contrapor o preço que lhe fora ofertado no Contrato de Cessão, e então poder apurar se haveria ou não ganho de capital a ser algum dia tributado, quando ocorrido o fato gerado. Somente conheceu tais valores com a revelação feita pelo autuante em seu relatório, do valor que constava das Dirpf de seu ex-cônjuge;

- ainda que houvesse ganho de capital, os valores indicados pelo varão em sua última Dirpf não são idôneos para representar os custos de aquisição dessas participações, tendo em vista a constatação expressa em alterações de Contratos Sociais das empresas que se envolveram, direta ou indiretamente, com o evoluir da empresa mãe - Drebes & Cia Ltda, dona da pujante e valiosa Lojas Lebes;

- a fiscalização da RFB relegou a segundo ou nenhum plano as informações solicitadas sobre as demonstrações financeiras das empresas, e em especial, da Drebes & Cia LTDA, sob a alegação de que os negócios da pessoa jurídica não se confundem com os da pessoa física e, com isto, convenientemente, retirar as empresas do foco da pesquisa, num comportamento deveras estranho e inusitado, eis que via de regra, o Fisco busca, ao revés, ampliar seu foco de pesquisa, estendendo investigação à pessoa jurídica, fonte de riqueza dos sócios, o que não ocorreu no presente caso;

Em longa explanação, afirma a impugnante estar sendo lesada nos valores de sua participação no capital da empresa Lebespart (na ordem de R\$ 7.683.307,00 atinente ao então casal), tendo em vistas diversas manobras contábeis iniciadas em 29/03/1983, solicitando uma perícia contábil-fiscal nos livros e documentos das empresas Otepart, Lebespart e Drebes & Cia LTDA, onde deve estar, por certo escamoteado o real valor de suas quotas sociais;

Espera que, ante tudo o que ora é possível descortinar, seja deferida perícia contábil nas empresas supra referidas, para que não somente se comprove o real valor contábil ao menos de suas participações, ainda que via holdings, no capital e patrimônio da Drebes & Cia LTDA, restando demonstrada a ausência de ganho de capital na operação em apreço, ao menos não aos moldes do arbitrado pela fiscalização;

No tópico "omissão de rendimentos (juros etc) recebidos de pessoas físicas e multa isolada por falta de recolhimento do Carnê Leão, no que se refere à omissão dos juros sobre os 'ganhos de capital' tributados", a notificada defende que:

- tais "rendimentos" consecutórios que são, também padecem dos mesmos vícios das parcelas suposta e alegadamente sujeitas ao ganho de capital, o que já fora acima impugnado, tendo sido demonstrado que a referida cessão de direitos

efetiva e juridicamente somente se deu com o trânsito em julgado da decisão que homologou a partilha;

- quando foram contratados os juros o casamento ainda não havia se desfeito, portanto, não era possível contratar o pagamento de juros entre os cônjuges casados pelo regime da comunhão universal de bens e, também, não poderia ocorrer a referida contratação enquanto não transitada em julgado a homologação da partilha, porque até então, a contribuinte ainda não havia adquirido, de pleno direito, a titularidade das referidas participações societárias, não podendo, por isso, cedê-las regularmente. Se o principal não pode ser objeto de tributação, pelas razões já expostas, o acessório, de igual forma, carece de base para a incidência do imposto;

- pelas mesmas razões, impugna a cobrança de multa isolada sobre parcelas devidas a título de Carnê-Leão, no que se refere a fatos vinculados ao presumível ganho de capital, objeto da injusta autuação;

Diante de todo o acima exposto, requer a impugnante, resumidamente:

- Que a presente impugnação seja recebida e processada com todos seus efeitos, em especial com a suspensão da exigibilidade do crédito apurado no presente processo;

- que seja a impugnação julgada totalmente procedente no que tange às matérias discutidas (tributação do ganho de capital, omissão dos rendimentos a título de juros e multa isolada sobre as parcelas devidas de Carnê-Leão), em decorrência da "cessão" das participações societárias que lhe couberam pelo acordo de separação consensual, firmado em 21/12/2011, quando o acordo sobre a separação judicial somente foi homologado em 09/01/2012, mas em que a decisão que homologou a partilha de 09/02/2015 transitou em julgado somente em 12/06/2017;

- apenas para fins de argumentação, não sendo decidida a improcedência do lançamento fiscal, seja a pretensão fiscal desconstituída pela relevância dos demais fatos narrados que inviabilizam a apuração do ganho de capital e que tornam os valores destes bens declarados pelo cônjuge varão em suas Dirpf de 2011, 2012 e 2013 sem idoneidade para comprovar tais custos, pelas razões já expostas, requerendo, por isto, seja determinada perícia contábil fiscal nas empresas envolvidas para apuração (Drebes & Cia, Lebespart e OTERPART) para se confirmar os valores contábeis destas participações e dos lucros e reservas capitalizados e dos saldos de lucros e reservas ainda mantidos nas sociedades.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 759 a 788):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA MÉDICAS.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo às matérias não impugnadas.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Está sujeita ao pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o sujeito passivo que auferir ganho de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

Configura ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação de participação societária e o seu custo de aquisição.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FATO GERADOR. IMPLEMENTO DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

A cessão de quotas de capital mediante Contrato de Cessão de Quotas Sociais por Instrumento Particular, com cláusula suspensiva, implica reconhecer a ocorrência do fato gerador na data do implemento da condição. Inteligência do art 117 do Código Tributário Nacional.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

Na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA - JUROS E DEMAIS ACRÉSCIMOS.

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), não compõem o valor de alienação. Devem ter o tratamento de "juros" e ser oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA ISOLADA.

A ausência de recolhimentos mensais obrigatórios (carnê-leão), incidentes sobre os valores de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto não recolhido, tendo em vista a manutenção parcial do lançamento fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 801 a 827):

1. A contextualização acerca dos institutos da separação e partilha de bens.
2. Entendimento acerca do momento da ocorrência do fato gerador referente ao ganho de capital apurado pela fiscalização (homologação da partilha, e não do acordo).
3. Juízo atinente à inoccorrência do ganho de capital em si (valor de alienação igual ao custo de aquisição).
4. Documentação apresentada em sede recursal (valor de mercado dos bens cedidos).
6. Por fim, requer:
 - a) o cancelamento do crédito contestado;

b) subsidiariamente, a realização de perícia contábil, indicando perito e quesitação.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 12/6/2018 (processo digital, fl. 797), e a peça recursal foi interposta em 11/7/2018 (processo digital, fl. 798), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...*com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Sequenciando a análise, importa trazer excertos do Relatório Fiscal e do Recurso interposto, muito bem explicitando o objeto da documentação apresentada na fase recursal, que é fundamentar a suposta majoração do custo de aquisição das participações societárias alienadas, restando o ganho de capital apurado a partir do valor de mercado dos empreendimentos, e não mais do seu custo histórico declarado anteriormente, como o fez a fiscalização. Confira-se:

Relatório Fiscal (processo digital, fls. 16 e 17):

Em resposta, a fiscalizada apresentou, em 20/11/15, por meio de seu procurador legalmente estabelecido:

[...]

2 – Cópia de petição de transformação da separação judicial litigiosa em separação judicial por mútuo consenso (separação amigável), firmada em 21/12/2011, onde consta o rol das sociedades das quais o casal participava, em nome do ex-marido.

[...]

4 – Contrato de Cessão de Direitos Relativo a Participações Societárias, firmado em 22/12/2011, um dia após o pedido de transformação da separação litigiosa em amigável. Salientou a contribuinte que tal contrato foi firmado *"sem que a mesma pudesse conhecer melhor a situação destas participações, o que lhe passou despercebido dado ao clima emocional e pressão da época"*.

[...]

6 – Requerimento em nome da contribuinte, firmado por seu procurador no dia 26/11/2013, onde requer à 8ª Vara de Família e Sucessões do Foro Central de Porto Alegre que se intime as sociedades Otepart Empreendimentos e Participações (CNPJ 13.037.567/0001-84); Drebes e Cia (CNPJ 96.662.168/0001-31); Auto São Jerônimo Ltda (CNPJ 96.661.954/0001-14); Global Participações Ltda (CNPJ 91.900.696/0001-68); Freedom Indústria e Comércio de Confeções Ltda (CNPJ 90.408.303/0001-30); e Drebes Financeira S.A (CNPJ 11.271.860/0001-86), a encaminharem cópia dos Balanços apurados até 31/12/2012.

[...]

No requerimento descrito no item 6, a contribuinte: alega que no Acordo firmado todos os bens nele arrolados, com exceção das participações acionárias, teriam seus valores identificados; informa que o ex-cônjuge pagou tributos por valores que não os dos patrimônios líquidos das sociedades; e, ressalta ser fato importante por que "venderá suas quotas por valor expressivo e deverá incidir a alíquota de 15% de ganho de capital, que incidirá sobre o valor confrontado entre o valor de venda e o valor do custo ou o valor atribuído a estas participações na partilha", alegando, por fim, que até o momento desconhece tais valores. (sublinhei).

Recurso interposto (processo digital, fls. 823):

A Recorrente está mais do que nunca convicta, pois, de que, com estes novos elementos que surgiram – balanços ora juntados por força do quanto expressamente autorizado pelo art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72 – que, a valores de mercado (art. 20, IN SRF 84/2001), tivesse ocorrido o momento do fato gerador na data imputada pela Autoridade e, superável que fosse, ainda, a hipótese prevista na indagação 589, do MANUAL DE PERGUNTAS E RESPOSTAS da RFB, **não houve ganho de capital na transferência, realizada ao ex cônjuge, dos títulos societários em apreço!**

Contudo, consoante bem posto também no Relatório Fiscal, a autoridade autuante fundamenta e esclarece que as participações societárias deverão ser declaradas pelo custo histórico de aquisição das respectivas ações/quotas, admitidas apenas atualizações especificamente previstas na legislação. Assim entendido, no caso em destaque, a atualização do referido custo histórico ao suposto valor de mercado ou de patrimônio líquido caracteriza-se base de cálculo do ganho de capital. Confira-se (processo digital, fls. 17 e 18):

Ainda a respeito do item 6, em que a contribuinte aparenta estar levantando questões relativas a eventual divergência entre o patrimônio líquido das empresas e o valor das cotas sociais informados pelo ex-cônjuge, cumpre esclarecer que o patrimônio líquido de uma sociedade empresarial, seus balanços e receitas auferidas são de competência da pessoa jurídica e informados nas respectivas DIPJ, não se confundindo com o patrimônio de

seus sócios, pessoas físicas para efeitos tributários. Ou seja, a elevação do patrimônio líquido de uma sociedade, ou mesmo de seu ativo ou capital social, não necessariamente possui reflexos sobre o valor das cotas sociais ou ações a serem informados na relação de bens e direitos nas DIRPF dos sócios, eis que, nessas últimas, o valor a ser declarado segue regras próprias, pertinentes ao custo histórico de aquisição das cotas/ações não havendo base legal para sua alteração sem o respectivo dispêndio, exceto nos casos em que expressamente previsto. A existência de diferença entre o valor negociado para as cotas e/ou ações, ainda que baseado no valor do patrimônio líquido ou o valor de mercado, e o custo de aquisição, é justamente a base tributável do ganho de capital na alienação das cotas/ações ou seus direitos pela pessoa física, seja o sócio, ou o cônjuge meeiro.

Em seu requerimento, inclusive, cujos trechos mais relevantes já foram ressaltados pela fiscalização, a varoa demonstra ter conhecimento de que o ganho de capital deveria ser calculado pela diferença entre o valor de venda e o valor de custo; também, reconhece que os valores colocados em sua DIRPF como custo tiveram como base o valor da venda já efetivada; e, ainda, que o cálculo seria glosado em razão da incorreção do valor de aquisição.

Ainda, por expressa determinação legal, a tributação do ganho de capital incorreria mesmo na mera transferência para o cônjuge meeiro, na separação judicial, caso esta se desse a valor de mercado e não pelo valor histórico constante da DIRPF, quanto mais, como de fato ocorreu no caso em tela, na alienação dos direitos pela varoa, com efetivo recebimento dos valores monetários. É irrelevante, para a tributação do ganho de capital que a cessão onerosa dos direitos tenha sido efetuada para o ex-cônjuge ou para terceiro.

Acrescente-se que dita autuação se deu justamente pelo fato da Recorrente ter declarado iguais custo de aquisição e de alienação, ambos na quantia de R\$ 45.000.000,00, valor infinitamente superior ao montante representativo do custo histórico de R\$ 2.580.272,33, disponível nos contratos sociais das correspondentes participações societárias alienadas. Confira-se excertos do Relatório Fiscal (processo digital, fls. 22 e 29):

Assim informou a cônjuge varoa em sua Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2013, item esse ausente da DIRPF/2012, ainda que a coluna 2011 tenha sido preenchida como se antes declarado:

Código	Discriminação	Em 2011	Em 2012
32	PARTICIPACAO NAS EMPRESAS OTEPART EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA., DREBES & CIA LTDA, AUTO SAO JERONIMO LTDA, GLOBAL PARTICIPACOES LTDA, CNPJ 91900696/0001-68, FREEDOM INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECCOES LTDA, CNPJ 90.408.303/0001-30, E DREBES FINANCEIRA S/A, CNPJ 11.271.860/0001-86, PROMETIDA CEDER A OTELMO ALBINO DREBES CIC 283.483.700-72 POR R\$ 45.000.000,00 EM PARCELAS, JA TENDO RECEBIDO NO EXERCICIO BASE ATE 31/12/2012 A IMPORTANCIA DE R\$ 11.051.466,12	45.000.000,00	33.948.533,88

[...]

O somatório do custo de aquisição das participações societárias cujos direitos foram alienados pela varoa, obtido a partir dos contratos sociais e alterações contratuais apresentados, totalizou R\$ 2.580.272,33, sendo R\$1.813.332,50 correspondentes à Otepart Empreendimentos e Participações, R\$27.000,00 à Drebes & Cia, R\$1,00 à Drebes Financeira S.A, R\$ 700.000,00 à Auto São Jerônimo Ltda., R\$39.927,50 à Global Participações Ltda., e R\$ 11,33 à Freedom Indústria e Comércio de Confeções Ltda.

Ainda que, conforme já esclarecido por esta fiscalização, o valor atribuído às participações societárias para fins de partilha na separação judicial não tenha reflexos no ganho de capital, verifica-se no caso em tela que o valor do custo de aquisição calculado pela fiscalização (R\$ 2.580.272,33) é bastante próximo do valor atribuído aos mesmos bens na partilha (R\$ 2.580.261,00).

[...]

Como valor de alienação dos direitos às participações societárias foi acertado entre as partes o valor de R\$45.000.000,00 para o total dos direitos às quotas/ações das 6 empresas elencadas acima.

Nesse pressuposto, não se vê nos autos qualquer prova de que referida documentação foi apresentada fora do prazo legalmente previsto, especialmente porque pretendeu contrapor ou fundamentar fato superveniente, consoante prevê o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, § 4º, alíneas “b” e “c”. Afinal, como visto, referido custo de aquisição já foi declarado supostamente ao valor de mercado das participações alienadas, eis que em quantia igual ao preço da alienação.

Ante o exposto, não conheço do Laudo de Avaliação Econômica (processo digital, fls. 858 a 872), dos Esclarecimentos Técnicos (processo digital, fls. 883 a 892), do Parecer Técnico (processo digital, fls. 893 a 905) e das Demonstrações Contábeis (processo digital, fls. 914 a 925) apresentados extemporaneamente.

Matéria não contestada no recurso voluntário

A Recorrente discorda parcialmente da decisão recorrida, não se insurgindo diretamente contra a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão e a omissão de rendimento recebidos de pessoa física. Logo, tal parte se torna incontroversa e definitiva administrativamente. Mais precisamente, segundo o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo tem o prazo de 30 (trinta) dias para interpor recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), contados da ciência de decisão da DRJ que lhe foi parcial ou totalmente desfavorável. Nestes termos:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Tendo em vista o cenário apontado, consoante mandamento presente no inciso I e parágrafo único do art. 42 do citado Decreto, a **preclusão temporal** da pretensão interposta pelo Sujeito Passivo se revela **irrefutável**, especialmente por lhe faltar argumentos que supostamente pudessem elidir manifestada constatação. Confira-se:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância **na parte que não for objeto de recurso** voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (Grifo nosso)

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, § 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Solicitação de perícia técnica

A Recorrente alega a necessidade da realização de perícia contábil a fim de comprovar a veracidade das informações por ela apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Portanto, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal.

Mérito

Inicialmente, vale trazer excertos relevantes do Relatório Fiscal, contextualizando dita alienação de participação societária, nestes termos (processo digital, fl. 21 e 23):

O referido contrato definiu como seu objeto os direitos relacionados com as participações acionárias do cônjuge varoa nas empresas Otepart Empreendimentos e Participações (CNPJ 13.037.567/0001-84); Drebes e Cia (CNPJ 96.662.168/0001-31); Auto São Jerônimo Ltda (CNPJ 96.661.954/0001-14); Global Participações Ltda (CNPJ 91.900.696/0001-68); Freedom Indústria e Comércio de Confecções Ltda (CNPJ 90.408.303/0001-30); e Drebes Financeira S.A (CNPJ 11.271.860/0001-86). Também definiu o preço negociado, no valor de R\$ 45.000.000,00, e as condições de pagamento, que foram acordadas da seguinte forma:

- a) R\$4.000.000,00 no prazo máximo de 48 horas da homologação do Acordo celebrado entre a contribuinte e seu ex-cônjuge nos autos da Ação de Separação;
- b) R\$2.000.000,00 no prazo de 90 dias da data da homologação do Acordo celebrado entre a contribuinte e seu ex-cônjuge nos autos da Ação de Separação;
- c) R\$2.000.000,00 no prazo de 180 dias da data da homologação do Acordo celebrado entre a contribuinte e seu ex-cônjuge nos autos da Ação de Separação;

- d) R\$2.000.000,00 em 31 de dezembro de 2012;
- e) R\$2.000.000,00 em 31 de dezembro de 2013;
- f) R\$2.000.000,00 em 31 de dezembro de 2014;
- g) R\$2.000.000,00 em 31 de dezembro de 2015;
- h) R\$2.000.000,00 em 31 de dezembro de 2016;
- i) R\$27.000.000,00 em 60 parcelas trimestrais, iguais e sucessivas, no valor de R\$450.000,00 cada uma, vencendo a primeira no prazo de 210 dias da data da homologação do Acordo celebrado entre a contribuinte e seu ex-cônjuge nos autos da Ação de Separação, e as demais no mesmo dia em que se completarem os trimestres subseqüentes.

Vale registrar, ainda, que o ex-cônjuge e a Recorrente assim declararam tais participações:

Ex-Conjuge (processo digital, fl. 15 e 16):

1. A integralidade de tais participações a custo histórico na DIRPF2011 (AC 2010);
2. Somente a metade destas participações na DIRPF2012(AC 2011);
3. Voltou a declarar a integralidade de tais participações DIRPF2013(AC 2012);

Recorrente (processo digital, fl. 22):

1. A metade de tais participações não foi declarada na DIRPF2012 (AC 2011)
2. Referidas participações (50%) foram declaradas com iguais valores de aquisição e alienação DIRPF2013 (AC 2012)

Continua o Relatório fiscal (processo digital, fls. 22 a 24):

Ainda que a alienação das participações societárias tenha sido efetuada pela varoa antes da homologação da partilha, através de contrato de cessão de direitos, cumpre destacar que, no caso em tela, o ganho de capital teria ocorrido também no caso de recebimento das ações no trânsito em julgado da partilha e posterior alienação. É o que se conclui da leitura dos art. 20, §2º, inc. III, e §§ 3º ao 6º, inc. III, e art. 30, inc. V, e § 3º, inc. V, que tratam da apuração e tributação do ganho de capital no caso de dissolução da sociedade coniuual. todos da IN nº 84/2001.

[...]

Ou seja, pela legislação vigente, caso a varoa tivesse recebido as participações societárias e optado por declará-las a valor de mercado, deveria ter informado esse valor na DIRPF exercício 2013, preenchido e anexado o respectivo demonstrativo de ganho de capital e, principalmente, efetuado o recolhimento integral do imposto sobre o ganho de capital mediante DARF, para somente então poder comprovar o valor de mercado como custo de aquisição em uma futura alienação. Entretanto em tal situação (ganho de capital na dissolução da sociedade conjugal), ao contrário da situação fática de cessão dos direitos efetivamente ocorrida, a tributação lhe seria mais gravosa, posto que incorreria na tributação sobre o valor total de mercado, com obrigatoriedade de recolhimento do imposto integral em parcela única, 30 dias após o trânsito em julgado da decisão judicial, ou seja, antes da entrega da DIRPF, sem direito ao diferimento da tributação na medida do seu efetivo recebimento, previsto somente para o caso de alienação a prazo, conforme os art. 30, §3º, inc. I e art. 31 da mesma IN SRF nº 84/2001.

Ressalta-se, portanto, que a situação em tela é de alienação de participações societárias através de contrato de cessão de direitos, com efetivo recebimento de valores monetários a prazo, art. 1º a 3º e 16 da Lei nº 7.713/88, conjugados com os dispositivos da IN SRF nº 84/2001 referentes ao caso geral de alienação de bens e direitos.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

Prosseguindo, o Termo de Verificação Fiscal informa que a ação fiscal desenvolvida junto à contribuinte teve por escopo apurar a falta de recolhimento do IRPF relativo ao ganho de capital obtido e não pago na alienação a prazo de suas participações societárias durante os anos de 2012 a 2016, bem como a apuração do imposto relativo aos juros decorrentes das parcelas recebidas, além de outras infrações objeto de parâmetro de malha fiscal, não contestadas na impugnação administrativa.

É necessário elucidar que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza é fato impositivo do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme previsto nos dispositivos legais que embasam o lançamento, discriminados no Auto de infração, notadamente, o art. 37 do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, o qual consolida o disposto no art. 43, I e II do CTN, e art. 3º, § 1º da Lei 7.713/88:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 3º, também define essa situação, *in verbis*:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) é claro ao dispor quanto ao fato gerador do Imposto de Renda:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lei nº 104, de 10.1.2001)

O imposto em questão incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. O termo proventos de qualquer natureza é fórmula ampla da qual lançou mão o legislador para evitar controvérsias sobre o conceito de renda. Nele se inclui todo o acréscimo do patrimônio do contribuinte, mensurável monetariamente.

A legislação tributária confere tratamento específico no que tange ao IRPF incidente sobre o ganho de capital apurado no momento da alienação de bens e/ou direitos pela pessoa física:

Lei nº 7.713/88

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

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

Art. 3º (...)

§ 1º (...)

§ 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.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. [destaquei]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Note-se que a legislação tributária determina sejam consideradas na apuração do ganho de capital as operações que importem "alienação, a qualquer título, de bens ou direitos", exemplificando-as sem exauri-las.

O legislador citou como modalidades de operações que importam alienação a desapropriação e a adjudicação, que não constituem formas voluntárias de perda da propriedade.

Destarte, a expressão "alienação, a qualquer título" utilizada pela legislação antes reproduzida deve ser entendida como a saída de um bem ou direito da esfera patrimonial de uma pessoa, para ingressar na de outra.

A contribuinte defende, dentre outras razões, essencialmente, que o contrato de cessão de suas participações societárias estava sujeito à condição suspensiva, a saber, o trânsito em julgado da decisão homologatória da partilha dos bens (impugnada em 23/11/2013). Alega que quaisquer efeitos jurídicos decorrentes da decisão que homologou a partilha dos bens somente poderia ocorrer após seu trânsito em julgado, ocorrido apenas em 12/06/2017 (data da ocorrência do fato gerador), ou seja, o suposto e alegado ganho de capital somente poderia ter ocorrido no exercício de 2017.

Para melhor entendimento do caso em análise, necessária a transcrição de excertos dos acordos celebrados entre a contribuinte e o sr Otelmo Albino Drebes, no contexto da separação judicial iniciada pelos ex-cônjuges (então casados sob o regime da comunhão universal de bens - Certidão de Casamento fl 307), conforme a seguir:

- às fls 78/109, verifica-se o Pedido de Conversão Separação Judicial Litigiosa em Separação Judicial Consensual protocolado junto ao Juízo de Direito da Oitava Vara de Família e Sucessões da Comarca de Porto Alegre/RS, datado de 22/12/2011, através do qual foi pactuado que a notificada seria contemplada com a meação nas participações societárias descritas nos subitens 4.44 a 4.50 do acordo:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

4.44. Três milhões, seiscentas e vinte e seis mH, seiscentas e sessenta e cinco (3.626.B65) QUOTAS da OTEPART -EMPREENHIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., inscrita no CNPJ sob n.º 13.037.567/0001-84, com atos societários arquivados na MM, Junta Comercial do RS sob NIRE 43 2 0670060 7 em 12-8-2010.

4.45. Cinquenta e quatro mil (54.000) QUOTAS da DREBES & CIA. LTDA, inscrita no CNPJ sob n.º 96.862.168/0001-31, com atos societários arquivados na MM, Junta Comercial do RS sob NIRE 43 2 0014192 4.

4.46. UMA (1) AÇÃO ORDINÁRIA da DREBES FINANCEIRA SA., inscrita no CNPJ sob n.º 11.271.860/0001-86 e com estatuto arquivado na MM. Junta Comercial do RS sob NIRE 43.300.051.118.

4.47. Um milhão, trezentos e noventa e nove mil (1.399.000) QUOTAS, em nome do separando, da AUTO SÃO JERÔNIMO LTDA., inscrita no CNPJ sob n.º 96.661.954/0001-14, com atos societários arquivados na MM. Junta Comercial do RS sob n.º 43,2.0041904.3.

4.48. MIL (1,000) QUOTAS, em nome da separanda, da AUTO SÃO JERÔNIMO LTDA. inscrita no CNPJ sob n.º 96.681.954/0001-14, com atos societários arquivados na MM. Junta Comercial do RS sob n.º 43,2.0041904.3.

4.49. Setenta e nove mil, oitocentos e cinquenta e cinco (79.855) QUOTAS da GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTDA., inscrita no CNPJ sob n.º 91.900,696/0001-68, com atos societários arquivados na MM. Junta Comercial do RS sob n.º 43.2.0554469-68.

4.50. Uma (1) QUOTA da FREEDOM -INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA., inscrita no CNPJ sob n.º 90.406.303/0001-30, com atos societários arquivados na MM, Junta Comercial do RS sob n.º 43.2.0092602.6.

- às fls 111/118, observa-se o "*Contrato de Cessão de Direitos Relativos a Participações Societárias*" firmado pelos interessados na mesma data do Acordo de Separação Consensual, que teve por objeto a cessão e a transferência da totalidade dos direitos relacionados com as participações societárias acima elencadas, que a contribuinte passaria a deter por força do pacto celebrado nos autos do Acordo então em trâmite perante a Oitava Vara de Família da Comarca de Porto Alegre.

A cláusula 2.2 do referido contrato estabeleceu que: "2.2. A presente cessão compreende todos e quaisquer direitos, bonificações, créditos e demais vantagens e benefícios de qualquer espécie ou natureza, sejam passados, presentes ou futuros, inerentes às participações societárias referidas na cláusula anterior (2.1) do presente contrato, ficando claro e inequívoco que a presente cessão é realizada de forma definitiva, irrevogável e irretratável, obrigando as partes signatárias, seus herdeiros e sucessores a qualquer título."

Já a cláusula 3.1 fixou o preço de R\$ 45 milhões de reais pela cessão dos direitos supracitada, cuja primeira parcela deveria ser adimplida pelo cessionário sr Otelmo Albino Drebes **no prazo máximo de 48 horas depois de homologado o acordo**, conforme segue: "(A) R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) no prazo máximo de 48 (quarenta e oito) horas depois de homologado o acordo referido na cláusula '2.1' acima (DATA DA HOMOLOGAÇÃO)"

Ainda, dispõe a cláusula 5.4 do instrumento particular que "5.4 A presente transação é efetuada sob condição, consistente na homologação da mesma pelo MM. Juízo da Oitava Vara de Família e Sucessões do foro central de Porto Alegre. "

- às fls 122/124, verifica-se a Sentença proferida em 09/01/2012, nos autos do Processo n 001/1.11.0122759-2, pela Exma Juíza de Direito da 8ª Vara de Família e Sucessões da Comarca de Porto Alegre/RS, Dra Lucia Helena Camerin, através da qual restou homologado o acordo celebrado entre as partes, bem como decretada a separação judicial do casal a partir daquela data.

Nesse ponto, no que toca à controvérsia instaurada quanto ao exato momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, no caso, da incidência do ganho de capital sobre as alienações das participações societárias pela autuada, o Código Tributário Nacional - CTN, em seus arts 114 a 117, estabelece:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art 115 (...)

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. (Sublinhou-se).

Pela análise da cláusula 5.4 do Contrato supracitado, depreende-se que o negócio jurídico foi efetivado com cláusula suspensiva, consoante art 121 e 125 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

(...)

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Na hipótese em questão, as cláusulas supracitadas estabeleceram, de forma clara, que o fato gerador da obrigação tributária, caracterizado nos termos dos arts 116 e 117 já mencionados, constituído a partir do implemento da condição suspensiva que sujeitava a eficácia do negócio jurídico de cessão onerosa das participações societárias da contribuinte, **ocorreu com a sua homologação pela autoridade judiciária, que se deu exatamente na data de 09/01/2012**, conforme acima demonstrado, e não a partir do trânsito em julgado da partilha dos bens como sustentado pela contribuinte durante grande parte de sua manifestação administrativa.

Corroborando o acima exposto, nos termos da cláusula 3.1 do Contrato supracitado, exatamente 48 horas após homologado o Acordo pactuado entre os interessados em 09/01/2012, ou seja, na data de 11/01/2012, a contribuinte recebeu a primeira parcela no valor de R\$ 4 milhões estabelecida no item (A) do instrumento, conforme relatado pela mesma durante a ação fiscal, através da carta do Banco Itaú anexada à fl 427 dos autos, conforme excerto abaixo:



Porto Alegre, 23 de maio de 2016.

Margareth Rucks Drebes, conforme sua solicitação, relatamos abaixo os dados dos lançamentos de TED/DOC creditados em sua conta corrente 4087 06957-3, com datas e valores respectivos.

06/01/2012 TED 041.0400OTEPART EMP 50.000,00

11/01/2012 TED 104.05090TELMO ALBIN 4.000.000,00

Nessa linha, uma vez estabelecido o marco temporal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária oriunda da cessão de participações societárias em tela, deve o ganho de capital dele decorrente ser apurado em estrita consonância com as disposições dos arts 117 §4º, 123 e 140 do Decreto n 3.000/99:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei 8.981, de 1995, art. 2º).

§ 1º (...)

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei 8.981, de 1995, art. 21 e § 2º).

§ 3º (...)

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I- o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II - (...)

Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art.3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

(...)

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 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.

(...)

Vê-se, pois, que nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento, nos termos do art 140 supra. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado de forma diferida, aplicando-se o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida e a alíquota de 15% sobre o ganho apurado.

Conforme apontado pela fiscalização no Relatório Fiscal, o ganho de capital foi apurado a partir da alienação de participações societárias pela contribuinte, através de contrato de cessão de direitos, com efetivo recebimento de valores monetários a prazo, conforme previsto na legislação supracitada, relativa à hipótese geral de alienação de bens e direitos.

Foi verificado que, apesar dos vários pagamentos efetuados pelo cessionário das participações societárias no período de janeiro/2012 a dezembro/2016, a fiscalizada não efetuou qualquer recolhimento a título de IRPF sobre os ganhos de capital obtidos em nenhum dos anos-calendário (além de não ter preenchido nem anexado Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital em suas Dirpf), conforme o demonstrativo de pagamentos abaixo reproduzido, conduta esta que culminou na lavratura da presente atuação:

Tabela 05 – Demonstrativo do cálculo do Ganho de Capital e dos rendimentos sujeitos ao carnê leão e à tabela progressiva mensal e anual –DIRPF (em R\$)

Data	Parcela	Valor recebido		Ganho de Capital Tributável (94,266%) (*)	Rendimento sujeito ao Ajuste Anual e ao Carnê Leão
		Principal	Juros		
11/01/2012	4.000.000,00	4.000.000,00	0,00	3.770.680,00	0,00
09/04/2012	2.000.000,00	2.000.000,00	0,00	1.885.340,00	0,00
04/07/2012	2.000.000,00	2.000.000,00	0,00	1.885.340,00	0,00
06/08/2012	467.113,50	450.000,00	17.113,50	424.201,50	17.113,50
05/11/2012	466.676,24	450.000,00	16.676,24	424.201,50	16.676,24
28/12/2012	2.117.676,38	2.000.000,00	117.676,38	1.885.340,00	117.676,38

[...]

03/11/2016	616.804,52	450.000,00	166.804,52	424.201,50	166.804,52
TOTAL	26.850.021,77	24.100.000,00	2.750.021,77	22.718.347,00	2.750.021,77

(*) 94,266% x principal recebida

Assim, partindo-se do montante de R\$ 45 milhões acordados no Contrato já mencionado, até o mês do encerramento da apuração fiscal (dezembro/2016), já

havia sido percebidos rendimentos no valor de R\$ 24.100,000,00 pela contribuinte, dos quais R\$ 22.718,347,00 a título de ganhos de capital tributáveis, além do valor de R\$ 2.750.021,77 a título de juros sobre os valores principais (que serão abordados em tópico específico).

No tocante à discordância da impugnante quanto às afirmações contidas no Relatório Fiscal de que a mesma: *"confessou ter conhecimento da carga tributária a título de ganho de capital que deveria pagar"* e que *"reconheceu, também, que corria o risco de revisão de sua declaração por parte da Receita Federal e que seu cálculo de ganho de capital seria glosado por falta de correta informação sobre o valor de aquisição"* (fl 17 penúltimo parágrafo), é de se ressaltar que as referidas afirmações, dentre outras inferências apontadas no Relatório Fiscal, foram proferidas a partir do contexto do teor do Requerimento encaminhado pela interessada ao Exmo sr Dr Juiz de Direito da 8ª Vara de Família e Sucessões do Foro Central de Porto Alegre/RS (fls 127/134, datado de 26/11/2013), onde a mesma relatava a necessidade, bem como demonstrava enorme preocupação em conhecer os reais valores de suas participações societárias adquiridas por força do Acordo de Separação Judicial Consensual de 21/12/2011, com a finalidade de confrontá-los com os valores de suas vendas/cessões, pois encontrava-se sob pena de sofrer imposição de *"pesada multa"* pela RFB, afirmando, outrossim, que *"está correndo o risco de, em uma revisão fiscal, ter seu cálculo de ganho de capital glosado por falta da correta informação sobre o valor de aquisição, ou de situação destas participações (...)"* (fl 129) "

Seguem reproduzidos os trechos mais relevantes do Requerimento citado:

"2. O Requerido efetuou o pagamento dos tributos com base em valores outros que não o do patrimônio líquido das Sociedades - das quais, consabido, as participações societárias são representativas - o que resulta em errônea atribuição do correspondente valor econômico destinado à Requerente, notadamente para o lançamento em sua Declaração de Ajuste do Imposto de Renda.

3. A questão importa sobremaneira, conquanto a parte requerente está a vender as ações pertinentes às participações societárias por valor expressivo.

Tal fato lhe gerou uma situação inusitada do ponto de vista fiscal, eis que a legislação de regência impõe, em circunstâncias que tais, a apuração de eventual ganho de capital nesta operação, para fins de pagamento do Imposto de Renda à alíquota de 15%, o que restou inviabilizado eis que, na apuração do ganho de capital, in casu, confronta-se o valor da venda ou cessão e o valor do custo ou o valor atribuído a estas participações na partilha dos bens em testilha, valor este até o momento desconhecido pela Requerente.

Importa gizar, no aspecto, que os valores atribuídos pela Fazenda Estadual às aludidas participações societárias o foram exclusivamente a efeito do pagamento do tributo incidente na partilha (fls 1520 e seguintes), estes, todavia, que não traduzem aqueles que devem ser descortinados, notadamente a efeito da apuração de (eventual) ganho de capital e respectiva incidência do IR devido, sendo o caso.

(...)

E ver-se que, não tendo conhecimento do valor de aquisição das participações para confrontação com o da venda/cessão, de acordo com o Sistema da Receita Federal do Brasil seria(á) tributada a integralidade do preço a título de "ganho de capital", o que representaria(á) carga fiscal irreal.

5. A Requerente, em sua Declaração de Abril do corrente ano, estimou um valor para estas participações societárias, próximo ao do estabelecido pelo Requerido para compra/aquisição que fez. Assim, está correndo o risco de, em uma revisão fiscal por parte da Receita Federal, ter o seu cálculo para o ganho de capital glosado por falta da correta informação sobre o valor de aquisição, ou de situação destas participações, razão pela qual é imprescindível que as

demonstrações financeiras das respectivas Empresas venham aos Autos, modo a viabilizar a conferência de seus cálculos e, se for o caso, retificar sua Declaração de Ajuste antes da iniciativa Fisco, que lhe poderá impor pesada multa, não inferior a 75% do valor da diferença de imposto que eventualmente apurar."

No que se refere à alegação de que a contribuinte teria sido induzida a erro quando da elaboração de seus informes de rendimentos nas Dirpf a partir do exercício de 2012, deve ser esclarecido que a responsabilidade pela exatidão/inexatidão do conteúdo consignado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda é do próprio beneficiário dos rendimentos, que não pode desconhecê-los e deixar de oferecê-los à tributação.

Nos termos do art. 787 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99, abaixo transcrito, as pessoas físicas deverão apresentar anualmente suas declarações de rendimentos e de seus dependentes, nas quais se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos naquele ano-calendário.

Art. 787. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

É de se ressaltar a inaplicabilidade da pergunta nº 589 do Manual de Perguntas e Respostas da RFB à situação patrimonial da notificada, tendo em vista a homologação judicial do Acordo de Separação Consensual de fls 78/109, ocorrida em 09/01/2012, ato jurídico que estabeleceu a meação da sra Margareth nas participações societárias descritas nos subitens 4.44 a 4.50 do acordo em questão e que conferiu efetividade ao contrato de cessão de direitos relativos a participações societárias firmado em 22/12/2011, através do qual a interessada, de forma livre e voluntária, procedeu à alienação dessa fração de seu patrimônio. No caso ora em análise, aplica-se o teor da pergunta nº 560 do Manual de Perguntas e respostas desta Secretaria, relativo ao exercício de 2013 (e reproduzido nos exercícios subsequentes) abaixo transcrito:

DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL OU DA UNIÃO ESTÁVEL — TRANSFERÊNCIA DE BENS

560 — Qual é o tratamento tributário na transferência de bens e direitos em decorrência de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável?

Na transferência do direito de propriedade em decorrência de dissolução de sociedade conjugal ou da união estável, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor, conforme legislação pertinente, constante na última Declaração de Bens e Direitos de quem os declarou, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observando-se que:

a) se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15% Para o cálculo do ganho decapitei em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência;

b) se a transferência foi pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos apresentada antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, não há ganho de capital no ato da transferência.

No que se refere à alegação de que a interessada não havia logrado êxito em obter os valores dos custos de aquisição de suas participações societárias, não dispondo das demonstrações financeiras das empresas para verificar os valores de suas participações e, com isso, contrapor com os preços que lhe foram ofertados no contrato de cessão, além do fato de ter sido lesada nos valores na participação no capital da empresa Lebespart, razões pelas quais requer perícia contábil nas empresas já citadas, considero absolutamente prescindível ao deslinde das questões apreciadas no presente processo a realização da perícia solicitada, conforme demonstrado a seguir.

Conforme detalhadamente explicitado no Relatório Fiscal, tendo em vista a falta de resposta da fiscalizada em fornecer os valores dos custos de aquisição das cotas e ações objeto do contrato de cessão de participações societárias (cf Intimação Fiscal Sefis n 047/2016 recebido em 10/06/2016 - fl 485/486), a autoridade autuante obteve as informações que serviram de base para o cálculo dos ganhos de capital apurados no presente lançamento através dos contratos sociais e demais atos constitutivos das empresas Otepart, Drebes & Cia Ltda, Drebes Financeira S.A., Auto São Jerônimo Ltda, Global Adm de Consórcios Ltda e Freedom Ind e Com de Confecções Ltda que lhe foram apresentados durante a ação fiscal (fls 308 a 421 do processo).

Ainda, o Relatório Fiscal esclarece que (fl 20) *"A demanda da fiscalização apenas quis oportunizar à contribuinte a identificação de eventuais divergências nos valores, o que, na falta de resposta da fiscalizada pode ser amplamente suprido pelos documentos disponíveis, sendo efetuadas as correções necessárias para obtenção do custo de aquisição (vide itens 3.1 a 3.6 deste relatório)".*

A partir do item 3.1 do Relatório (fls 24 a 28) a autoridade autuante passa a demonstrar, de forma minuciosa, os métodos previstos na Instrução Normativa SRF n 84/2004 pelos quais foram apurados os valores de custos de aquisição das cotas/ações de cada empresa acima mencionada, inclusive seus índices de atualização monetária, sendo que as divergências entre os valores das cotas/ações encontrados nos atos constitutivos das empresas e aqueles informados nas Dirpf de seu ex-cônjuge foram corrigidas, no sentido de resultarem em um custo de aquisição mais favorável à fiscalizada.

Deste modo, verifico que constam nos autos todos os elementos necessários e suficientes à livre convicção do julgador para a análise/decisão do presente processo administrativo, em estrita consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal (abaixo transcrito), não havendo razões para se buscar, nas pessoas jurídicas indicadas pela autuada, as informações contábeis já obtidas através de documentos fornecidos durante a ação fiscal.

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. " (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

É oportuno, ainda, salientar que caberia à interessada juntar, quando da apresentação da impugnação, momento propício para contraditar, as provas necessárias à comprovação de suas alegações, a teor do que dispõem os art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 abaixo transcrito, fato este não ocorrido no caso ora em análise:

"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).*

(Destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar pelas razões a seguir expostas.

Conforme exposto no relatório e no voto vencido supra, está em análise a seguinte infração apurada pela Fiscalização: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores.

Para uma melhor análise do caso, impõe-se verificar a linha do tempo dos acontecimentos que deram origem ao presente levantamento (no que tange, por certo, à infração em destaque):

- em 06/1979, a Recorrente contraiu matrimônio com o Sr. Otelmo Albino Drebes, pelo regime de comunhão universal de bens;
- em 05/2011, a Recorrente ingressou com Ação de Separação Judicial;
- em 21/12/2011, a Recorrente e o seu ex-marido entraram em acordo, transformando a ação de separação judicial litigiosa em consensual, submetendo, então, os termos da separação consensual e respectiva partilha de bens para homologação do M.M. Juízo;
- em 22/12/2011, a Recorrente firma com o seu ex-marido, sob condição suspensiva, contrato de cessão das participações societárias que seriam atribuídas à Recorrente; negócio jurídico sujeito à homologação do Acordo e, por conseguinte, à própria sentença de partilha de bens;
- em 09/01/2012, foi proferida decisão decretando a separação do casal, homologando a partilha de bens;
- em 11/01/2012, a Recorrente passou a receber as parcelas do preço acordado pela cessão de seus direitos de participação societária ao seu ex-cônjuge.

Como se vê, no que tange às ações em relação as quais a fiscalização apurou omissão / apuração incorreta de ganhos de capital, há dois momentos bem nítidos e distintos, a saber:

1º) Recebimento das ações, pela Recorrente, em decorrência da ação de separação judicial; e

2º) Cessão, da Recorrente para o seu ex-marido, dos direitos das referidas participações societárias.

Registre-se ainda, pela sua importância, que, até o ano-calendário 2011, a Recorrente não declarou as participações societárias em questão (e nem poderia ser diferente, tendo em vista que, até então, 100% das ações era de titularidade exclusiva do ex-marido da Recorrente e que, somente com a homologação do acordo da separação judicial, ocorrido em janeiro de 2012, o Contribuinte passou a ser titular de 50% das referidas ações).

Ato contínuo, no ano-calendário 2012, a Recorrente declarou referidas participações (50%) com iguais valores de aquisição e alienação (valor de mercado, registre-se. Neste ponto, importante destacar que, até então, o ex-marido da Recorrente vinha declarando 100% das ações pelo custo histórico de aquisição).

Pois bem!!

No primeiro momento – recebimento das ações pela Recorrente em decorrência da ação de separação judicial, o que cabeira à Contribuinte fazer?!

Para tal pergunta, vejamos o que diz a Pergunta 560 do Manual de Perguntas e Respostas IRPF 2013, *in verbis*:

560 — Qual é o tratamento tributário na transferência de bens e direitos em decorrência de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável?

Na transferência do direito de propriedade em decorrência de dissolução de sociedade conjugal ou da união estável, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor, conforme legislação pertinente, constante na última Declaração de Bens e Direitos de quem os declarou, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observando-se que:

a) se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%. Para o cálculo do ganho de capital em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência;

b) se a transferência foi pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos apresentada antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, não há ganho de capital no ato da transferência.

(Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 20)

(destaquei)

Como se vê, conforme explicitado pelo próprio órgão julgador, nas hipóteses em que a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal - como no caso ora em análise, registre-se - a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%.

Pergunta-se: a Contribuinte assim procedeu?! Não!! Poderia a fiscalização, através do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo, ter tributado essa operação?! Sim!! Entretanto, a fiscalização optou, de forma expressa, por tributar a segunda operação: cessão dos direitos sobre as participações societárias em questão. Neste sentido, confira-se o excerto abaixo reproduzido do relatório fiscal (p. 12):

Ou seja, pela legislação vigente, caso a varoa tivesse recebido as participações societárias e optado por declará-las a valor de mercado, deveria ter informado esse valor na DIRPF exercício 2013, preenchido e anexado o respectivo demonstrativo de ganho de capital e, principalmente, efetuado o recolhimento integral do imposto sobre o ganho

de capital mediante DARF, para somente então poder comprovar o valor de mercado como custo de aquisição em uma futura alienação. Entretanto em tal situação (ganho de capital na dissolução da sociedade conjugal), ao contrário da situação fática de cessão dos direitos efetivamente ocorrida, a tributação lhe seria mais gravosa, posto que incorreria na tributação sobre o valor total de mercado, com obrigatoriedade de recolhimento do imposto integral em parcela única, 30 dias após o trânsito em julgado da decisão judicial, ou seja, antes da entrega da DIRPF, sem direito ao diferimento da tributação na medida do seu efetivo recebimento, previsto somente para o caso de alienação a prazo, conforme os art. 30, §3º, inc. I e art. 31 da mesma IN SRF nº 84/2001.

Ressalta-se, portanto, que a situação em tela é de alienação de participações societárias através de contrato de cessão de direitos, com efetivo recebimento de valores monetários a prazo, art. 1º a 3º e 16 da Lei nº 7.713/88, conjugados com os dispositivos da IN SRF nº 84/2001 referentes ao caso geral de alienação de bens e direitos.

Como se vê, a Fiscalização expressamente optou por tributar, através do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo, a segunda operação: cessão dos direitos sobre as participações societárias.

Para tanto, utilizou como custo de aquisição os *valores constantes dos contratos sociais e atos constitutivos, os quais deveriam estar espelhados nas DIRPF no cônjuge declarante dos bens comuns*.

Ocorre que referido custo de aquisição corresponde àquele que deveria ter sido utilizado, se fosse o caso, na apuração do ganho de capital na primeira operação: recebimento das ações em decorrência da dissolução da sociedade conjugal, conforme explicitado pelo próprio órgão fiscalização por meio do Manual de Perguntas e Respostas IRPF 2013.

Confira-se, mais uma vez, a resposta – com destaque para o seu item a) - à Pergunta 560 do referido Manual, *in verbis*:

560 — Qual é o tratamento tributário na transferência de bens e direitos em decorrência de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável?

Na transferência do direito de propriedade em decorrência de dissolução de sociedade conjugal ou da união estável, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor, conforme legislação pertinente, constante na última Declaração de Bens e Direitos de quem os declarou, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observando-se que:

a) se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%. Para o cálculo do ganho de capital em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência;

Tendo optado por tributar a segunda operação (cessão dos direitos sobre as participações societárias) por entender que esta seria menos gravosa para a Contribuinte, a Fiscalização deveria ter considerado como custo de aquisição o valor de aquisição declarado pela Autuada na sua DIRPF 2013 AC 2012. Neste sentido, inclusive, é a informação na parte final do susodito item a) da resposta à Pergunta 560 em destaque, confira-se:

a) se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%. **Para o cálculo do ganho de capital em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência**;

Neste contexto, entendo que houve erro cometido pela fiscalização na determinação da matéria tributável, incorrendo, assim, em ofensa ao art 142 do CTN, impondo-se, por conseguinte, o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal em análise, por vício material, por erro na identificação do fato jurídico-tributário (critério material).

Neste sentido, confira-se a jurisprudência emanada desse Egrégio Conselho:

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIACÃO DE OFÍCIO. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO. As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM ALÍQUOTAS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONTRIBUINTE SUJEITO AO REGIME CUMULATIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária, o vício é insanável.

(Processo nº 10283.724854/201685 -Recurso Voluntário - Acórdão nº 3301006.057 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de abril de 2019)

NULIDADE. ERRO SOBRE A COMPETÊNCIA E A MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O lançamento de ofício é nulo, quando houver erro sobre o período de apuração (critério temporal) e a matéria tributável (critério material).

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA CONTABILIZAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RECEITAS APURADAS COM BASE EM NOTAS FISCAIS. O procedimento fiscal sobre omissão de receita, necessariamente, exige a intimação prévia do contribuinte, a fim de que esclareça os fatos lhe imputados, mediante documentação hábil e idônea.

REGIME DE COMPETÊNCIA. APURAÇÃO TRIMESTRAL. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. A eventual inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, identificada através de diligência instaurada durante o contencioso fiscal, não possibilita o saneamento do lançamento de ofício, modificando seu critério jurídico.

(Processo nº 16095.720145/201543 - Recurso De Ofício e Voluntário - Acórdão nº 1201002.643 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 19 de outubro de 2018)

NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

(Processo nº 14474.000606/200920 - Recurso de Ofício e Voluntário - Acórdão nº 2401005.849 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 07 de novembro de 2018)

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, anulando-se o lançamento fiscal, por vício material, em relação à infração de omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores, por erro na identificação do fato jurídico-tributário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior