



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

Processo nº 11080.732554/2011-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.058 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente ERNANI CARLOS FRAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não caracteriza cerceamento de direito de defesa, o indeferimento de pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. A prova pericial é prescindível quando não há nos autos elementos que demandem o conhecimento técnico especializado de profissional com habilidade e experiência que esclareçam certas dúvidas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PARCELA DE JUROS.

Os juros pagos, por pessoa jurídica à pessoa física, em decorrência de alienação a prazo de participação societária, não compõem o preço de alienação, para efeitos de apuração do ganho de capital, estando sujeitos à tributação na forma do art. 620 do Regulamento do Imposto de Renda.

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

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

Por força de decisão judicial, que reconheceu a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de ações adquiridas até 31/12/1983, o custo de aquisição das adquiridas a partir de 01/01/1984 é apurado proporcional a participação dessas no total das ações.

O ganho de capital nas alienações a prazo de participação societária deverá ser apurado como venda à vista, sendo o imposto pago na medida em que as parcelas forem recebidas. O percentual de ganho aplicado sobre cada parcela recebida é determinado pela relação entre o ganho de capital e o preço efetivo da alienação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial para afastar a omissão de rendimentos de juros recebidos da pessoa jurídica.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão 10-52.637 (fls. 144/150) da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. JUROS DE PARCELAMENTO.

Na apuração do ganho de capital decorrente da alienações de ações devem ser considerados eventuais ajustes e a correção monetária incidente sobre o valor das ações posterior a data de alienação. Os juros decorrente do pagamento parcelado, não integra o valor de alienação e tributados conforme artigos 106 e 620 do Regulamento do Imposto de Renda.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Não há o que se contestar quando a fiscalização toma como custo de aquisição os valores declarados pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual do IRPF. As deduções e diferimentos adotados pelo contribuinte, na determinação do ganho de capital, além de demonstrados e comprovados devem ser justificados através da legislação pertinente.

DIVERGÊNCIAS NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Cabe ao contribuinte demonstrar documentalmente que a origem nas divergências não são aquelas apontadas pela fiscalização no Auto de Infração, visto que justificadas pelo enquadramento legal.

PERÍCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado e que não exija conhecimentos incomuns ao ofício do auditor fiscal e do julgador administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O procedimento fiscal teve início em 25/07/2011 (fls. 3/4), no qual foi o sujeito passivo intimado a prestar informações e apresentar documentos relativos à alienação de participação societária na empresa Expresso Mercúrio S.A. Atendendo ao termo de intimação, juntou cópia do Contrato de Compra e Venda de ações da empresa citada, bem como demonstrativos de apuração do custo de aquisição, quantidade de ações e valores relativos ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital (fls. 6/25). O sujeito passivo foi novamente intimado a apresentar informações e documentos complementares, nos termos

das intimações fiscais de fls 86/92. Acostou aos autos os documentos e esclarecimentos constantes da fls. 93/102.

Em decorrência da ação fiscal, o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre lavrou o Auto de Infração (fls. 116/123), no qual consta o lançamento de ofício de imposto de renda pessoa física no montante de R\$ 76.833,49 (setenta e seis mil, oitocentos e trinta e três reais e quarenta e nove centavos), correspondente a omissão de rendimentos de juros recebidos de pessoa jurídica, fato gerador 09/07/2007, e a apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores, fato gerador 09/01/2007.

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

[...]

4.MANDADO DE SEGURANÇA

O Sr. Ernani e outros impetraram o MS nº 2007.71.005850-7 pretendendo que fosse declarado o direito à isenção do Imposto de Renda de Pessoa Física sobre eventuais ganhos de capital apurados na venda de ações da Expresso Mercúrio, adquiridas até 31/12/1983.

[...]

O STJ negou provimento ao recurso especial, em decisão monocrática. O Agravo regimental interposto pela autora foi admitido, reconsiderando a decisão agravada, dando provimento ao recurso especial. O agravo regimental da União contra a decisão no agravo regimental teve seu procedimento negado. Os embargos de declaração contra esta decisão também foram rejeitados. O acórdão transitou em julgado em 30/11/2011.

5. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

[...]

5.2 Do contrato de Compra de Ações

A seguir apresentamos um resumo do referido contrato:

a) Objeto do contrato: Venda de 100% das ações pelos acionistas da empresa Expresso Mercúrio S.A. à empresa TNT Brasil Participações Two Ltda., CNPJ nº 08.278.666/0001-18;

b) Preço de Venda; Conforme estabelecida na cláusula 2.1 a compradora pagou aos vendedores a quantia de R\$ 434.686.495,00 (quatrocentos e trinta e quatro milhões, seiscentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e noventa e cinco reais) sendo o preço de aquisição alocado pro rata, de acordo com as participações acionárias dos vendedores, correspondendo ao Sr. Ernani o valor de R\$ 7.693.114,00 (fls. 111)

c) [...]

d) Forma de pagamento: O fiscalizado recebeu em três parcelas, sendo:

I - Primeira parcela, recebida em 09/01/2007 - constituída do preço de venda (R\$ 7.963.114,00) menos a parcela retida para transição (R\$ 500.000,00), item 2.4.1 do contrato, e menos a parcela retida para contrato de fiança (R\$ 537.137,00), item 7.7 do contrato, (demonstrativo fls. 111)

II - Segunda parcela, recebida em 07/05/2007 - constituída do valor de ajuste, no valor de R\$ 239.371,49 item 2.3 do contrato, (demonstrativo fls. 112);

III - Terceira Parcela, recebida em 09/07/2007 - relativo ao pagamento da parcela retida para transição (R\$ 500.000,00) mais encargos de correção monetária entre 31/10/2006 e 09/01/2007 (R\$ 6.006,30) e mais acréscimos de juros entre 09/01/2007 e 09/07/2007 (R\$ 30.242,50), totalizando R\$ 536.248,80 (demonstrativo de fls. 113 e 114);

[...]

6. DAS INFRAÇÕES APURADAS

6.1 Ganho de Capital

[...]

Uma vez que a isenção de Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital apurado na venda de ações adquiridas antes de 31/12/1983 e das ações bonificadas posteriormente a esta data, mas delas decorrentes, encontram-se sub judice (Processo nº 2007.71.00.005850-5), existindo depósito judicial do tributo questionado, esta fiscalização procedeu a verificação da correta apuração e recolhimento do tributo devido apenas pela venda de ações adquiridas posteriormente a 31/12/1983.

O valor do custo das ações corresponde ao valor informado pelo contribuinte a esta fiscalização, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, no quadro nº 01 Resumo da Movimentação e Tributação das Ações Vendidas (fls. 8 e 9). Este valor do custo corresponde ao informado na Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário 2007, do contribuinte.

Importante ressaltar que no referido quadro 01, o contribuinte separa as ações possuídas até 31/12/1983 mais as bonificações a elas atribuídas e as ações adquiridas a partir de 01/01/1984; apura o valor do ganho de capital e recolhe o IR sobre o ganho na alienação das ações adquiridas a partir de 1984 e deposita judicialmente o IR sobre o ganho das ações possuídas até 1983.

[...]

Entre o demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 109) e o quadro nº 01 do contribuinte (fls. 8 e 9) identifica-se as

divergências que justificam as diferenças no resultado final do imposto, como sendo:

a) o fiscalizado deixou de incluir no valor da alienação, que é determinante para apurar o percentual do ganho que incidirá sobre cada parcela recebida, os valores de ajuste (item 2.3 do contrato) e a correção monetária, anterior a data da alienação, sobre a parcela retida (item 2.4.1 do contrato), e

b) atribuiu integralmente às ações adquiridas a partir de 1984, sobre as quais houve o recolhimento do IR, o diferimento sobre a parcela não recebida decorrente da retenção para fiança bancária.

Intimado (fls.86) a justificar por que tal diferimento foi integralmente atribuído à alienação das ações adquiridas a partir de 1984 e suas bonificações, o contribuinte respondeu (item 2 da fls. 93)" que a parcela retida foi integralmente atribuída às ações tributáveis, na medida em que o diferimento do imposto se dá sobre o valor não recebido da transação, ou seja, em face do regime de caixa; não é certo o recebimento de tais valores, de modo que, na hipótese do efetivo recebimento serão devidamente tributados".

[...]

6.2 Omissão de rendimentos de juros recebidos de pessoa jurídica:

[...]

Nos demonstrativos de fls. 113 e 114 consta que o Sr. Ernani recebeu, em 09/07/2007, a importância de R\$ 536.248,80 a título de devolução da parcela retida com encargos financeiros e juros.

[...]

Intimado (fls.86) a informar como foram tributados os valores dos acréscimos financeiros recebidos, o contribuinte respondeu (fls. 93) "que os valores dos acréscimos financeiros recebidos de TNT Brasil Participações Two Ltda. foram tributados na forma do art. 730, III do regulamento do Imposto de Renda (IRRF), conforme se comprova pela guia de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, cujo valor corresponde a soma total do IRRF recolhido pela fonte pagadora referente a todos que receberam os referidos acréscimos".

[...]

Assim, após verificar que os juros recebidos juntamente com a liberação da parcela retida não foram oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual, esta fiscalização tratou o valor de R\$ 30.242,50 como rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual, com fundamento no art. 639 do RIR/99 e art. 19, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, e somou os

respectivos valores à base de cálculo apurada na declaração de rendimentos.

O recorrente tomou ciência, por Aviso de Recebimento - AR, do Auto de Infração em 22/12/2011 (fls. 132) e impugnou a exigência fiscal em 23/01/2012 (fls.134/140).

Discorda na impugnação da autuação por entender que as divergências apuradas pela Fiscalização têm origem, basicamente, no critério adotado para apuração do custo das ações alienadas e, conseqüentemente, para elaboração do cálculo do ganho de capital. Informa que a fiscalização ao estabelecer o percentual de 52,29% para as ações adquiridas a partir de 1984, acabou por, indiscriminada e equivocadamente, aplicar esses mesmos percentuais para ratear o custo em relação aos dois grupos de ações. Pugnou pela realização de perícia contábil para esclarecer a controvérsia instaurada. Prossegue, na sua impugnação, discordando também em relação a omissão de rendimentos de juros, entendendo que se aplica o art. 730, III, do RIR/99, na medida de que o valor objeto da tributação foi retido pela compradora até a verificação de uma condição. Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração na parte impugnada, e o recálculo do imposto de renda sobre o ganho de capital a título de correção monetária.

Intimado da decisão do colegiado de primeira instância em 25/11/2014 (fls. 154), por meio de procurador constituído nos autos, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 22/12/2014 (fls. 156/165).

Em resumo, apresento os argumentos de fato e de direito do seu recurso:

a) informa que, pela leitura do relatório fiscal, o Auto de Infração foi lavrado, resumidamente, por duas razões:

1º Apuração incorreta de imposto de renda sobre o ganho de capital, na venda de ações da empresa Expresso Mercúrio S. A.;

2º Omissão de rendimentos de juros recebidos de Pessoas Jurídicas, pela venda de ações.

b) Como fez na impugnação, pugna pela realização de prova pericial. Aduz que o colegiado de primeira instância, ao decidir pela improcedência do pedido, restringiu seu direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Apresenta os seguintes quesitos:

1) apure a perícia, de acordo com o custo de aquisição apresentado pelo Recorrente em suas planilhas e com base nas informações existentes na data da assinatura do contrato de compra e venda (09.01.2007), o ganho de capital e o respectivo imposto de renda incidente;

2) diga a perícia se apuração do custo das ações alienadas através da simples utilização percentual de quantidade de ações adquiridas até 31.12.1983 e às posteriores, permite apurar corretamente o ganho de capital existente.

c) Quanto a alegada incorreção da apuração do ganho de capital, aponta o recorrente, assim como fez na peça impugnatória, que a fiscalização acabou por, indiscriminada e equivocadamente, aplicar os percentuais, informados pelo recorrente, de

47,71% para as ações adquiridas até 31.12.1983 e de 52,29% para às posteriores. Entende que o custo considerado pela Fiscalização de R\$ 422.500,20, para as ações adquiridas até 31.12.1983, distorce o resultado tributável, quando o correto seria o custo de R\$ 431.780,00. Afirma que a parcela recebida apenas em maio de 2007 (cláusula 2.3.1) era desconhecida à época de apuração do ganho de capital e que não era possível apurar o ganho sobre um valor incerto. Declara que, em relação a correção monetária, anterior à data de alienação, sobre a parcela retida (item 2.4.1 do contrato), houve equívoco na apuração da ora recorrente, de modo que se mostra necessário que esta Fiscalização promova o recálculo do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado sobre esse rendimento recebido em julho de 2007.

d) Quanto a omissão de rendimentos de juros, informa que incorre em equívoco o r. acórdão recorrido. Continua entendendo que é aplicável o art. 730, III, do RIR/99. Afirma o recorrente que deixou o valor, parcela retida da transição, em poder da Compradora até o adimplemento da condição: não solicitar demissão ou ser demitido por justa causa. Aduz que o valor recebido teria a natureza de empréstimo concedido pelo recorrente para a Compradora.

e) Ao final, requer o conhecimento do presente Recurso Voluntário, para reformar o r. acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/POA, sendo que, em preliminares, seja declarado nulo o julgado e permitida a realização de prova pericial, e que na hipótese de não acolhimento das preliminares arguidas seja provido o recurso para cancelar o lançamento e extinção do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

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

Antes de adentrar nas questões preliminares e de méritos, cabe ressaltar que, por força de decisão do Superior Tribunal de Justiça (Processo originário nº 2007.71.00.005850-5 - Mandado de Segurança), com fundamento no art. 4º do Decreto Lei nº 1.571, de 1976, que reconheceu a isenção do imposto de renda incidente sobre a alienação de ações adquiridas antes de 31/12/1983, o procedimento administrativo da fiscalização restringiu-se a apuração do ganho de capital relativo as alienações das ações adquiridas a partir de 01/01/1984, nos termos exposto no relatório fiscal.

Preliminares

Da necessidade de prova pericial e nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa

Insurge-se o recorrente contra a decisão de primeira instância que decidiu pela improcedência do pedido de realização de prova pericial (fls 147), nos seguintes termos:

... as provas documentais apresentadas no Processo Administrativo Fiscal – PAF permitiram o lançamento e suficientes para justificá-lo. As questões de divergência foram apontadas pela fiscalização e podem ser justificadas pelo impugnante sem a produção de novas provas, logo, indefere-se o pedido para a realização de diligência e perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A prova pericial, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, mostra-se necessária quando há nos autos elementos que demandem o conhecimento técnico especializado de profissional com habilidade e experiência que esclareçam certas dúvidas, que fogem ao alcance da compreensão do julgador. Desta forma, a prova pericial é imprescindível para a formação de sua convicção e a segurança no julgamento do feito.

Neste sentido, é o teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972: “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”.

Também, são essas as disposições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2001, que regula, entre outras matérias, o processo de determinação e de exigência de crédito tributário, *in verbis*:

Seção IV

Das Diligências e das Perícias

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei nº 9.784, de 1999, art. 28).

Na mesma linha é o Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015: "*Art. 156. O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico*".

Fundamentando seu pedido de perícia, o recorrente apresenta os seguintes quesitos:

1) apure a perícia, de acordo com o custo de aquisição apresentado pelo Recorrente em suas planilhas e com base nas informações existentes na data da assinatura do contrato de compra e venda (09.01.2007), o ganho de capital e o respectivo imposto de renda incidente; e

2) diga a perícia se apuração do custo das ações alienadas através da simples utilização percentual de quantidade de ações adquiridas até 31.12.1983 e às posteriores, permite apurar corretamente o ganho de capital existente".

Como se observa das indagações do recorrente, o pedido de perícia tem na sua essência relação com matéria de prova, comprovação do custo de aquisição. Veja que, em resumo, o sujeito passivo solicita que a perícia apure, de acordo com o custo de aquisição por ele apresentado em suas planilhas, o ganho de capital, e se, o ganho apurado com base nos percentuais de distribuição das ações está correto.

Neste sentido, considero desnecessária a realização de perícia para esclarecer questões que não dependem de conhecimento técnico especializado, mas, sim, de comprovação do custo de aquisição. No caso, o custo de aquisição comprovado foi o informado pelo recorrente na sua DIRPF/2008 (fls. 73).

Quanto a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, entendo que o indeferimento do pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando devidamente motivado, que está presente no acórdão recorrido, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, pois ao julgador compete avaliar a necessidade da prova pericial.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido, pelo fato de que não houve cerceamento do direito de defesa, e de necessidade da prova pericial.

Mérito

a) Da omissão de rendimentos de juros recebidos de pessoa jurídica

O r. acórdão recorrido reconheceu que os valores recebidos a título de juros no montante R\$ 30.242,50 (trinta mil duzentos e quarenta e dois reais e cinquenta centavos) estão sujeitos ao ajuste anual conforme previsão dos artigos 106 e 620 do Regulamento do Imposto de Renda. Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo argumenta que, assim como defendeu na impugnação, ao caso deve se aplicar o inciso III do art. 730 do RIR/99.

Nesse ponto, o que se discute é a natureza dos rendimentos recebidos pelo recorrente à título de juros sobre a parcela retida de R\$ 500.000,00. Esclareço, do valor retido, além dos juros, no total de R\$ 30.242,50, estava prevista também a correção monetária, no valor de R\$ 6.006,30, conforme cláusula 2 do Contrato de Compra de Ações (fls. 42), que abaixo transcrevo:

Cláusula 2. PREÇO DE AQUISIÇÃO, AJUSTE E PAGAMENTO

2.1 Preço de Aquisição

[...]

2.2 Pagamento da Primeira Parcela do Preço de Aquisição e o Valor do Ajuste

O Preço de Aquisição menos a Parcela Retida para Transição, conforme definida na Cláusula 2.4.1 abaixo ("Primeira Parcela do Preço de Aquisição"), deve ser paga no Brasil, ...

2.4 Retenção do Preço de Aquisição.

2.4.1 Parcela Retida para Transição. As Partes reconhecem e concordam que, do Preço de Aquisição devido às Pessoas-Chave especificadas no Anexo 2.4.1-A deste instrumento, a quantia total de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de Reais) deverá ser retida pela Compradora (a "Parcela Retida para Transição"), conforme no Anexo 2.4.1.A. A Correção Monetária acumulada da Parcela Retida para Transição para o período de 31 de outubro de 2006 e o dia anterior à Data de Fechamento e os Juros a serem acumulados a partir da Data de Fechamento até a Data de Liberação também deverão ser retidos pela Compradora (para os fins deste Contrato, a Correção Monetária e os Juros acumulados deverão ser incluídos na definição de Parcela Retida para Transição).... (grifou-se)

Como se observa da cláusula contratual, a parcela retida para transição, bem como o valor da correção monetária e os juros sobre essa parcela, compõem o preço de aquisição, ou seja, fazem parte do preço de alienação da participação societária do Sr. Ernani Carlos. Desse modo, entendo que os rendimentos recebidos a título de juros não estão dissociados do negócio jurídico, não caracterizando um empréstimo, como entendeu o recorrente.

Pois bem, apesar de a parcela dos juros fazer parte do preço ajustado na transação comercial, o legislador cuidou de estabelecer um regramento próprio para esses rendimentos, nos termos do art. 123, §6º, art 620 e 639 do Regulamento do Imposto de Renda:

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

[...]

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.(grifei)

[...]

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

[...]

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, observado o disposto no parágrafo único do art. 38 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

§ 2º O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no art. 718, § 1º, compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

§ 3º O valor do imposto retido na fonte durante o ano-calendário será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos, ressalvado o disposto no art. 638 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, inciso V).

[...]

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 3º, § 4º, e 7º, inciso II). (grifei)

Em resumo, tem-se que sobre os rendimentos de juros, pagos pela TNT Brasil Participações Two Ltda ao recorrente, não se apura ganho de capital. Esses rendimentos estão sujeitos a incidência de imposto de renda na fonte mediante a utilização da tabela progressiva mensal, e o imposto retido será considerado redução do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

Nesta linha, também são as disposições da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

[...]

§ 3o Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual. (grifou-se)

Pelo exposto, voto nos sentido de manter o crédito tributário, apurado pela fiscalização, confirmado pelo julgado de primeira instância, pelo enquadramento legal dos valores recebidos a título de juros sobre a parcela retida da transição como rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de imposto de renda, consoante art. 620 do RIR/99.

b) Apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de participação societária.

Do r. acórdão recorrido, retira-se a seguinte conclusão:

... a diferença entre os valores informados pelo contribuinte e aqueles apurados pela fiscalização, não decorrem da apuração do custo de aquisição, mas da não inclusão de valores que integram o preço de alienação das ações (ajustes e correção monetária) e por não ter o contribuinte, observado a proporção entre a quantidade de ações adquiridas antes e posterior a 31/12/1983 quando da apuração do IRPF sobre o ganho de capital sobre a parcela retida para fiança bancária. Logo, o autuado não justificou as diferenças apontadas pela fiscalização. (grifou-se)

Por outro lado, o recorrente, do mesmo modo que defendeu na sua impugnação, insiste em proclamar que as divergências apuradas pela fiscalização têm origem, basicamente, no critério adotado para apuração do custo de aquisição das ações alienadas e, consequentemente, para elaboração do cálculo do ganho de capital.

Desta forma, início meu voto fazendo um breve retrospecto dos fatos. Com base no relatório fiscal, o recorrente, Sr. Ernani Carlos, alienou a prazo, em 03 (três) parcelas, recebidas nos dias 09/01/2007, data do fechamento do negócio, 07/05/2007 e 09/07/2007, 100% de sua participação societária na empresa Expresso Mercúrio S/A para a empresa TNT Brasil Participações Two Ltda.

A participação societária correspondia a 905.045 (novecentos e cinco mil e quarenta e cinco) Ações Ordinárias adquiridas ao longo de diversos anos, sendo o primeiro lote da década de 70. O custo de aquisição das ações informado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2008 (fls. 73), é R\$ 885.593,81 (oitocentos e oitenta e cinco mil, quinhentos e noventa e três mil reais e oitenta e um centavos).

Por decisão do Superior Tribunal de Justiça (Processo originário nº 2007.71.00.005850-5 - Mandado de Segurança), com fundamento no art. 4º do Decreto Lei nº 1.571, de 1976, os lucros auferidos pelo recorrente na venda de ações adquiridas até 31/12/1983 estão isentos de apuração de ganho de capital.

Neste contexto, considerando que o procedimento fiscal abrangeu apenas as ações adquiridas a partir de 01/01/1984 (fls. 127), tem-se que um critério devia ser estabelecido para se segregar ações adquiridas antes e depois desta data. O adotado pela fiscalização foi o de considerar os percentuais de participações informado pelo sujeito passivo, de acordo com os documentos de fls. 8/27. Pode-se extrair dos demonstrativos que as ações adquiridas até 31/12/1983 e as bonificações representavam 47,7% (431.780 Ações Ordinárias) e as adquiridas a partir de 01/01/1984, 52,3% (473.265 Ações Ordinárias). Assim, a fiscalização rateou os valores de alienação, custo de aquisição e ganho a partir de referidos percentuais (fls. 109).

A meu ver, esse entendimento adotado pela fiscalização, de ratear o custo de aquisição pelos referidos percentuais, nos parece o mais razoável, ou seja, a participação percentual de cada grupo das ações, adquiridas antes e depois de 31/12/1983.

Entendo que este critério está em consonância com o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, senão vejamos:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Art. 16. [...]

§ 3o Para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses títulos.

§ 4o O custo médio ponderado de cada ação ou quota:

I - é igual ao resultado da divisão do valor total de aquisição das ações ou quotas em estoque pela quantidade total de ações ou quotas em estoque, inclusive bonificadas;

II - multiplicado pela quantidade de ações ou quotas alienadas, constitui o custo de aquisição para efeito da apuração do ganho de capital;

III - multiplicado pelo número de ações ou quotas remanescente, constitui o valor do estoque desses títulos.

§ 5o A cada aquisição ou baixa devem ser ajustadas as quantidades em estoque e os custos total e médio ponderado, por espécie, das ações ou quotas.(grifou-se)

Pois bem. Entende o recorrente que, do mesmo modo que defendeu na sua impugnação, a fiscalização acabou por, indiscriminada e equivocadamente, aplicar referidos percentuais para ratear o custo. Argumenta que para as ações adquiridas até 31/12/1983 o custo de aquisição deveria ser de R\$ 431.780,00, e não o valor encontrado pela fiscalização de R\$ 422.500,20.

Veja que o art. 138 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), é claro no sentido de atribuir ao custo de aquisição, para efeitos de apuração do ganho de capital, o valor avaliado nos termos dos artigos 125 a 137.

Seção IV

Custo de Aquisição

Subseção I

Bens ou Direitos Adquiridos até 31 de dezembro de 1991

Art. 125. Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado, nessa data, de cada bem ou direito individualmente avaliado, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96 e §§ 5º e 9º).

[...]

Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995

Art. 128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).

[...]

Bens Adquiridos após 31 de dezembro de 1995

Art. 131. Não será atribuída qualquer atualização monetária ao custo dos bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17, inciso II).

[...]

Seção V

Apuração do Ganho de Capital

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).

Parágrafo único. [...] (grifou-se)

Desse modo, entendo que não assiste razão ao recorrente em atribuir outro custo de aquisição diferente do informado na sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2008 (Declaração retificadora entregue em 16/04/2010, fls. 73). O valor do custo de aquisição declarado de R\$ 885.593,81, a ser rateado entre o grupo das ações, deve corresponder, nos termos dos dispositivos acima, ao custo avaliado de acordo com cada período de aquisição de participação societária.

Outra questão levantada pelo recorrente refere-se ao valor da parcela, recebida em maio de 2007 (cláusula 2.3.1 do contrato). Alega que era um valor desconhecido à época de apuração do ganho de capital, entendendo que não era possível atribuir custo a essa parcela. Referida cláusula, que trata do ajuste do preço de aquisição, está assim estabelecida:

2.3.1 De acordo com as disposições desta Cláusula 2.4, o Preço de Aquisição estará sujeito a aumento (se o Valor de Ajuste for positivo) ou redução (o Valor de Ajuste for negativo) após o Fechamento, no montante igual ao Valor de Ajuste. O "Valor de Ajuste" será a quantia positiva ou negativa em Reais equivalente à soma de:

(a) o montante do Patrimônio Líquido estabelecido nas Demonstrações Financeiras do Fechamento ("Patrimônio Líquido do Fechamento") menos o Patrimônio Líquido conforme o Balanço Base Pró-Forma, mais

(b) o montante da correção monetária da Primeira Parcela do Preço de Aquisição baseado na Correção Monetária do período entre 31 de outubro de 2006 e o dia anterior à Data do Fechamento, conforme o cálculo pró-forma demonstrado no Anexo 2.3.1 (b)

[...]

Constata-se que a parcela do valor de ajuste é equivalente a variação do patrimônio líquido do ano 2006 em relação ao ano de 2005, e a correção monetária da primeira parcela do período de 31/10/2006 e o dia anterior à data de fechamento do negócio (fls. 112). Ora, como alegou o sujeito passivo, não havia como se determinar, precisamente, em jan de 2007 o valor de ajuste.

Veja que o lançamento de ofício, fato gerador 09/01/2007, relativo as ações adquiridas a partir de 01/01/1994, corresponde ao preço de alienação (item 2.1 do Contrato) menos as parcelas retidas de transição e da fiança bancária (demonstrativo de fls. 109), portanto, não inclui o valor do ajuste (item 2.3.1).

De fato, a parcela do ajuste (item 2.3.1) somente foi tributada em maio/2007 (demonstrativo, fls. 109, e DIRPF/2008, fls. 83). O fato gerador do imposto de renda ocorreu apenas em maio/2007, aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, o art. 43 do Código Tributário Nacional, nesse momento é que o imposto é devido.

Por oportuno, transcrevo o entendimento do CARF no Acórdão nº 2201-002657 2ª Seção/2ª Câmara/1ª TO, de que nas alienações sem valor determinado a apuração do imposto ocorre no momento de recebimento das parcelas:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. APURAÇÃO MENSAL. ALIENAÇÃO SEM PREÇO DETERMINADO. PAGAMENTO CONDICIONADO A EVENTOS INCERTOS. APURAÇÃO DO IMPOSTO NO MOMENTO DO PAGAMENTO DAS PARCELAS.

O Ganho de Capital se dá pela alienação do bem, materializada pelo efetivo recebimento do preço da operação e pela variação patrimonial ocorrida. Entretanto, na impossibilidade de

determinação do preço total de alienação de participação societária no momento da realização da operação, face condições contratualmente acordadas do preço a eventos futuros e incertos, o imposto deve ser apurado na medida em que o preço for determinado e as parcelas forem pagas. (Acórdão nº 2201-002.657 - 22 de janeiro de 2015)

A inclusão da parcela de maio/2007 em janeiro/2007 teve reflexo apenas no cálculo do percentual de diferimento do ganho de capital aplicável sobre cada parcela. Repito, sobre o imposto pago relativo a parcela recebida em janeiro não houve a inclusão do preço de ajuste de ajuste (parcela recebida em maio/2007).

O entendimento exposto pode ser compreendido pela aplicação do art. 123, 138 e 140 do Regulamento do Imposto de Renda, *in verbis*:

Seção III

Valor de Alienação

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 - [...]

Seção V

Apuração do Ganho de Capital

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 nº 7.713, de 1988, art. 21).

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

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

Ademais, referente ao pagamento efetuado pelo sujeito passivo em 28/06/2007, parcela de maio/2007 (fls. 83), cabe esclarecer que o valor de R\$ 19.2255,32, recolhido a maior (fls. 109), foi compensado com o imposto devido na primeira parcela no valor de R\$ 15.501,80, bem como foi ajustado, também, o valor recolhido a maior da 3ª parcela (demonstrativo de imputação de pagamento fls. 115). Desse modo, entendo que essa compensação reforça ainda mais o efetivo crédito tributário que está sendo cobrado.

Em relação a parcela retida da Garantia Bancária (cláusula 7.7 do contrato), não recebida, impende esclarecer que faz parte do preço de alienação. No mesmo entendimento do preço de ajuste, esse valor foi incluído no preço efetivo da operação para, tão somente, neste momento, compor o percentual de ganho aplicável sobre cada parcela, de acordo com o demonstrativo de apuração do ganho de capital (fls. 109).

Pelo exposto acima, voto no sentido de manter o crédito tributário, confirmado pelo acórdão recorrido, pela apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de participação societária.

Conclusão

Voto no sentido de CONHECER o Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho