



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.723107/2016-10
ACÓRDÃO	2002-009.868 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DENISSON MOURA DE FREITAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de imóvel a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Não logrando o sujeito passivo comprovar que não recebeu os rendimentos da pessoa jurídica, deve ser mantida a omissão de rendimentos correspondente ao valor recebido, que deixou de ser oferecido à tributação no ajuste anual.

GANHOS DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Como no presente processo não existe comprovação do valor efetivamente pago na aquisição do bem, é cabível a regra do art. 16, §4º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para afastar a decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e omissão de ganhos de capital, referente ao exercício 2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 339/349), extrai-se:

- a) em suas DIRPFs dos exercícios 2011 e 2012, o Interessado declara o recebimento de rendimentos a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP) da empresa Komlog Importação Ltda. (CNPJ n.º 06.114.935/0001-85);
- b) o Interessado é acionista da empresa Komgroup Gestão de Participações Societárias e Administração de Bens S/A (CNPJ n.º 08.188.281/0001-60), e esta, por sua vez, é controladora da empresa Komlog Importação;
- c) em 17/10/2011 a Komgroup Gestão instituiu usufruto das quotas da Komlog Importação de sua propriedade em favor do Interessado e de seu cônjuge, Maria Cristina Martini de Freitas, através de Termo de Usufruto e Outras Avenças (fls. 57/61), devidamente protocolado na Junta Comercial de Santa Catarina;
- d) a empresa Komgroup transferiu o usufruto de 8.901.791 quotas da empresa controlada Komlog de forma não onerosa ao casal, sendo 4.539.713 (51% do total) para o Interessado e 4.361.878 para seu cônjuge (49% do total), mantendo a proporção da participação do casal na empresa controladora;
- e) o Interessado e seu cônjuge, na qualidade de usufrutuários, passaram a ter direito ao recebimento dos frutos sobre tal participação societária, conforme prescreve a legislação civil, o que inclui o pagamento dos JCP;
- f) em apenas dois anos (2011 e 2012) o referido usufruto de quotas recebido pelo Interessado lhe proporcionou o recebimento de rendimentos de JCP na ordem de R\$ 2.078.266,32 já líquidos do Imposto de Renda;

g) resta evidente a relevância do direito de uso e fruição havido pelo Interessado por ocasião do recebimento do usufruto das quotas da Komlog Importação promovido por sua empresa Komgroup;

h) como sócios majoritários da Komgroup Gestão, o Interessado e seu cônjuge receberam o direito ao usufruto não oneroso das quotas da empresa Komlog sem que houvesse qualquer redução das contas de lucros acumulados da Komgroup ou redução do capital social da empresa controladora, ou seja, não ocorreu a devolução da participação no capital social da empresa mediante a entrega de bens ou direitos do ativo da pessoa jurídica ao sócio, prevista no art. 60 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996;

i) os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos são disciplinados no art. 55, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda, combinado com o art. 38 da mesma norma;

j) para fins de avaliação do direito de usufruto das quotas da Komlog Gestão recebido pelo Interessado, foi adotado o valor de R\$ 1,00 por quota constante no próprio contrato social consolidado da Komlog Importação (4.539.913 quotas, as quais, ao valor nominal de R\$ 1,00 por quota, perfazem um valor tributável equivalente a R\$ 4.539.913,00);

k) em que pese a nua-propriedade e os direitos políticos das quotas da Komlog Importação terem permanecido com a empresa Komgroup Gestão, o que prevalece e é determinante para o reconhecimento do valor de alguma coisa específica é justamente o direito à posse, uso e percepção dos frutos que essa coisa produz;

l) foi lançado o valor tributável de R\$ 4.539.913,00 como omissão de rendimentos recebidos sob a forma de bens ou direitos da empresa Komgroup Gestão, mediante a instituição do usufruto de 4.539.913 quotas da empresa controlada Komlog Importação em favor do Interessado;

m) em relação à infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, o Interessado declarou na DIRPF/2012 que a embarcação denominada “Pitulita-S” (nome atual “Kay West”) foi entregue em dação em pagamento pelo valor de R\$ 700.000,00 na aquisição da embarcação denominada “Colírio”, conforme contrato celebrado em 31/01/2011 (fls. 83/87);

n) o custo de aquisição da embarcação “Pitulita-S” declarado pelo Interessado é de R\$ 715.000,00 na DIRPF/2012 retificadora (fl. 16), transmitida em 19/06/2013, mas tanto na DIRPF/2012 original (fl. 07) quanto nas declarações dos exercícios anteriores o custo foi declarado em R\$ 500.000,00;

o) em 23/09/2016 (fl. 118), o Interessado foi intimado a apresentar toda a documentação comprobatória (contrato de compra e venda, nota fiscal de aquisição, recibos de transferência, escrituras, etc.) e comprovantes de todos os pagamentos efetuados, relativos à aquisição e venda da embarcação “Kay West” (nome anterior “Pitulita-S”);

p) quanto à aquisição da “Pitulita-S”, o Interessado apresentou somente o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Embarcação Marítima (fls. 122/123), pelo qual, em 16/10/2007, o alienante Hélio Bruggemann vende a referida embarcação à empresa Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda. (CNPJ n.º 85.305.258/0001-59) cujos sócios-proprietários são o Interessado e seu cônjuge, pelo preço de R\$ 550.000,00, com pagamento previsto em nove parcelas vencíveis de outubro de 2007 a março de 2008;

q) não foi apresentado comprovante algum das datas e valores do efetivo pagamento da embarcação “Pitulita-S”, seja pela empresa Ásia Distribuidora ou pelo casal diretamente para o alienante Hélio Bruggemann, tampouco dos dois para sua empresa;

r) não foi apresentado qualquer documento ou informação sobre a forma como teria sido processada a transferência da propriedade da embarcação “Pitulita-S” da empresa Ásia Distribuidora para a pessoa física do Interessado;

s) o contrato de promessa de compra e venda entre o alienante Hélio Bruggemann e a empresa Ásia Distribuidora não se presta à comprovação do custo de aquisição da embarcação para o Interessado;

t) como não foram apresentados os documentos de aquisição e tampouco os comprovantes de pagamento da embarcação “Kay West” (nome anterior “Pitulita-S”), foi atribuído custo de aquisição “zero” à referida embarcação;

u) como a transação foi efetuada na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge deve considerar 50% dos rendimentos decorrentes do ganho de capital relativo aos bens comuns.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 012-90.168 - 19ª TURMA da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de e-fls. 447/464, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 475/521), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

a) o usufruto das quotas da Komlog Importação é referente à posse, uso, administração e percepção dos frutos das cotas sociais, mas há ressalva sobre os direitos políticos das participações e à nua-propriedade;

b) o usufruto em questão é gratuito, eis que não há previsão do pagamento de qualquer contraprestação pelos referidos direitos;

c) o ingresso do direito ao usufruto de ações no patrimônio jurídico do Interessado não é fato que caracteriza o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda, pois nem há disponibilidade e nem há acréscimo patrimonial no fato “aquisição do usufruto”, pois não decorreu nova riqueza;

- d) o enriquecimento vislumbrado no relatório fiscal não se deu realmente com o direito do usufruto, mas sim com a percepção dos frutos das quotas sociais;
- e) com o usufruto, não lhe cabe o direito de sócio de deliberar em assembléia e nem de negociar os seus frutos com terceiros, mas apenas as prerrogativas de perceber os lucros e dividendos, e, acessoriamente, de tomar medidas para administrar esses frutos;
- f) para se falar em tributação pelo Imposto de Renda, a renda auferida deve se caracterizar por ser um acréscimo patrimonial disponível ao sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto não há disponibilidade no usufruto por não ser permitida a sua alienação;
- g) a aquisição do direito de usufruto se adequa à incidência da regra de isenção estabelecida para doação, que é um contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra (art. 538 do Código Civil);
- h) caso tal operação fosse hipótese sujeita ao Imposto de Renda, o critério para apuração da base de cálculo do tributo nunca poderia ser a adotada pelo Fisco, qual seja, o valor de R\$ 1,00 por quota constante no contrato social consolidado da Komlog, sendo 4.539.913 quotas do impugnante — que correspondem um valor tributável equivalente a R\$ 4.539.913,00;
- i) é imperioso que haja uma especial relação entre a base de cálculo e a materialidade do tributo, sendo necessário que o tributo corresponda a um percentual do fato imponible;
- j) em relação à infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN);
- k) como não foi comprovado fraude, dolo ou simulação, não é cabível o deslocamento do termo inicial do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN;
- l) como a dação em pagamento da embarcação se deu em 31/01/2011, o termo inicial da contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorreu em 28/02/2011;
- m) o Auto de Infração foi lavrado em 14/11/2016, ou seja, foi constituído mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, devendo ser reconhecida a decadência em relação a esta infração (art. 150, §4º do CTN);
- n) ainda que se aplicasse a norma do art. 173, inciso I do CTN, como a apuração dos ganhos de capital é mensal, considerar-se-ia como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento, período a partir de quando pode haver a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

o) quanto ao mérito da infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens, os documentos constantes dos autos e as provas apresentadas constituem um vasto conjunto de elementos probatórios acerca da aquisição da embarcação "Kay West" (nome anterior "Pitulita-S") por parte do Interessado e de seu cônjuge, bem como do valor do custo de aquisição no montante de R\$ 715.000,00;

p) a DIRPF/2012, o contrato de promessa de compra e venda da embarcação em nome da empresa Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda., o contrato de dação em pagamento da embarcação no valor de R\$ 700.000,00 (o que, por si só, comprova a valorização da lancha por meio de benfeitorias realizada no bem até o ano da venda) e o relatório da Delegacia da Capitania dos Portos comprovam o custo de aquisição declarado;

q) a autoridade fiscal solicitou documentação acerca da aquisição da embarcação "Kay West" (nome anterior "Pitulita-S") em setembro de 2016, mas essa operação comercial como um todo se deu entre 2007 (aquisição pelo Interessado e seu cônjuge quando da distribuição de lucros da empresa Ásia) e 2011 (dação em pagamento), ou seja, em um período que antecedeu a fiscalização em mais de cinco anos;

(...)

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Da Decadência

O recorrente pugna pela decretação da decadência em relação a infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos é referente à embarcação denominada "Pitulita-S" (nome atual "Kay West").

Pois bem!

O Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“**Art. 150** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses dois artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para o imposto de renda da pessoa física, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o imposto de renda sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de

dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento,

escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda da Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida inicialmente pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

***In casu*, não houve antecipação de pagamento de Imposto de Renda pelo Interessado relativo à apuração de ganho de capital na alienação da embarcação "Pitulita-S", não se aplica ao presente caso o instituto da decadência, pois o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2012 (art. 173, inciso I do CTN), se encerrando em 31/12/2016, ou seja, depois da ciência do Auto de Infração, que se deu em 18/11/2016 (fl. 364).**

O recorrente alega, também, em sua preliminar que ainda que se aplicasse a norma do art. 173, inciso I do CTN, como a apuração dos ganhos de capital é mensal, deveria ser considerado como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento (01/03/2011), período a partir de quando poderia haver a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Mais uma vez não assiste razão ao contribuinte, uma vez que o texto do art. 173 cita expressamente o "primeiro dia do exercício seguinte". Quando a legislação tributária utiliza a expressão "exercício", ela se refere a um período de um ano. É o caso, por exemplo, do presente julgamento, no qual estão sendo analisados fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011, considerado pela legislação tributária como o exercício 2012. Assim, o primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento do crédito tributário dos ganhos de capital poderia ser realizado é 01/01/2012, e não 01/03/2011 como defendido pelo recorrente.

Portanto, afasto a decadência pleiteada.

MÉRITO

Da Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica

O contribuinte e sua cônjuge, Maria Cristina Martini de Freitas, são acionistas da empresa Komgroup Gestão de Participações Societárias e Administração de Bens S/A, e esta, por sua vez, é controladora da empresa Komlog Importação Ltda.

Em 17/10/2011, a Komgroup Gestão instituiu usufruto das quotas da Komlog Importação de sua propriedade em favor do Interessado e de seu cônjuge através de Termo de Usufruto e Outras Avenças (fls. 57/61), devidamente protocolado na Junta Comercial de Santa Catarina. A controladora Komgroup Gestão transferiu o usufruto de 8.901.791 quotas da empresa controlada Komlog Importação de forma não onerosa ao casal, sendo 4.539.713 (51% do total) para o Interessado e 4.361.878 para seu cônjuge (49% do total), mantendo a proporção da participação do casal na empresa controladora.

Na qualidade de usufrutuários, o recorrente e sua cônjuge passaram a ter direito ao recebimento dos frutos sobre tal participação societária, conforme prescreve a legislação civil, o que inclui “especialmente o direito de perceber para si todos os rendimentos gerados pelas quotas, inclusive a distribuição em dinheiro ou in natura, de reservas, resultados, lucros como dividendos ou juros sobre capital próprio, bem como bonificações” (item 4 do Termo de Usufruto e Outras Avenças – fl. 59). Com o usufruto, não cabe ao contribuinte e sua cônjuge o direito de sócio de deliberar em assembléia e nem de negociar os seus frutos com terceiros, mas apenas as prerrogativas de perceber os lucros e dividendos, e, acessoriamente, de tomar medidas para administrar esses frutos.

O usufruto das quotas de participação societária é um direito patrimonial que possui um valor intrínseco em si, tendo em vista tratar-se de um direito com grande potencial de geração de renda. Entretanto, o Termo de Usufruto e Outras Avenças (fls. 57/61) trata a constituição deste usufruto como um simples ato não oneroso. Não há no contrato específico ou na escrituração contábil da empresa Komgroup Gestão contrapartida alguma para a constituição do usufruto (não ocorreu redução das contas de lucros acumulados da Komgroup Gestão, redução do capital social da empresa controladora ou devolução da participação no capital social da empresa mediante a entrega de bens ou direitos do ativo da pessoa jurídica aos sócios). Pelo Termo de Usufruto, a sua constituição teria sido uma simples cessão de um direito de alto valor econômico, transferido gratuitamente.

Para se ter uma ideia do valor intrínseco e potencial do usufruto aqui constituído, deve ser ressaltado que apenas nos anos-calendário 2011 e 2012 esta constituição “não onerosa” gerou frutos somente ao Interessado em um valor superior a R\$ 16.000.000,00.

Os lucros e dividendos distribuídos pela Komlog Importação para o Interessado aumentaram substancialmente a partir do ano-calendário 2011, quando da constituição do usufruto. Em 17/10/2011, o Interessado detinha quotas de apenas 0,5% do total do capital social da Komlog Importação, o que seguramente lhe proporcionava um lucro distribuído menor. A partir da constituição do usufruto, ele passou a receber lucros e dividendos relativos a mais 50,5% das quotas totais (51% das quotas da Komgroup Gestão). A evolução dos lucros e dividendos recebidos somente pelo Interessado da Komlog Importação a partir da constituição do usufruto pode ser facilmente observada na tabela abaixo:

KOMLOG IMPORTAÇÃO	LUCROS E DIVIDENDOS DECLARADOS
2009	R\$ 0,00
2010	R\$ 409.453,82
2011	R\$ 10.439.653,28
2012	R\$ 3.551.639,34

Os lucros e dividendos distribuídos pela Komlog Importação para o Interessado aumentaram em mais de 25 (vinte e cinco) vezes no ano-calendário 2011, quando da constituição do usufruto.

Resta evidente a relevância do direito de uso e fruição havido pelo contribuinte por ocasião do recebimento do usufruto das quotas da Komlog Importação promovido por sua empresa Komgroup Gestão.

Por seu turno, o recorrente defende que a aquisição do direito de usufruto se adequaria à incidência da regra de isenção estabelecida para doação, bem como o usufruto não pode ser classificado como renda.

Sem razão o contribuinte!

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando apenas alguns comentários sobre a decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade. É de se ver:

Entretanto, não é possível tratar a constituição deste usufruto como uma doação. Uma sociedade anônima, que tem por objetivo primordial a obtenção de lucros para seus sócios e acionistas, não pode simplesmente “doar” um de seus maiores ativos, capaz de gerar rendimentos no montante de mais de R\$ 18.000.000,00 em apenas dois anos. Não há lógica econômica para a sociedade anônima Komgroup Gestão ceder gratuitamente direitos com este potencial financeiro. Não é admissível considerar a constituição deste usufruto como uma simples doação da forma que alega o Interessado ou como um mero ato não oneroso de acordo com o Termo de Usufruto e Outras Avenças de fls. 57/61.

Deve ser ressaltado que o princípio contábil da entidade separa o patrimônio da sociedade daquele dos sócios, não havendo confusão entre eles. Portanto, o patrimônio da sociedade anônima Komgroup Gestão é juridicamente distinto dos seus sócios, devendo ser administrado e gerido de acordo com os seus próprios objetivos.

Tem razão a autoridade fiscal ao desqualificar esta aparente doação. Apesar de o Termo de Usufruto e Outras Avenças de fls. 57/61 denominar que esta constituição teria sido um ato não oneroso, o que ocorreu na realidade foi o pagamento de rendimentos indiretos ao Interessado pela empresa Komgroup Gestão na forma de direitos.

Como bem observa a autoridade fiscal, a tributação independe da denominação dos rendimentos ou direitos, mas sim da natureza jurídica dos atos (art. 38 do Código Tributário Nacional - CTN – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). Assim, não é relevante se o Interessado chama a constituição do usufruto de doação ou se o contrato de fls. 57/61 qualifica a transferência do direito como não onerosa. A natureza jurídica da cessão do direito ao usufruto das quotas de participação societária da empresa Komlog Importação representa um verdadeiro pagamento de rendimentos indiretos aos seus sócios na forma de direitos.

Os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos são disciplinados no art. 55, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999). *In verbis*:

(...)

O Interessado defende em sua impugnação que o ingresso do direito ao usufruto de ações no seu patrimônio jurídico não seria fato que caracterizaria o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda, pois nem haveria disponibilidade e nem acréscimo patrimonial no fato "aquisição do usufruto", uma vez que não teria decorrido nova riqueza. Segundo ele, para se falar em tributação pelo Imposto de Renda, a renda auferida deveria caracterizar-se por ser um acréscimo patrimonial disponível ao sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que não ocorreria disponibilidade no usufruto por não ser permitida a sua alienação.

A constituição do usufruto é um rendimento recebido pelo Interessado na forma de direitos, se adequando à hipótese de incidência do Imposto de Renda prevista no art. 43, inciso I do CTN, combinado com o art. 55, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda.

Ao abordar a questão da disponibilidade exigida para a incidência do Imposto de Renda, o Interessado confunde a disponibilidade jurídica do direito patrimonial recebido como um rendimento no momento de constituição do usufruto com a mera disponibilidade econômica de uma renda convencional. A legislação do Imposto de Renda prevê dois tipos de disponibilidade: a econômica e a jurídica (art. 43 do CTN). No caso do presente processo, apesar de não ter ocorrido a

disponibilidade econômica de renda propriamente dita no momento da constituição do usufruto, ocorreu sim a disponibilidade jurídica do usufruto que deve ser entendido como um rendimento recebido na forma de direitos.

Ao contrário do defendido pelo Interessado, o conceito de disponibilidade previsto na lei tributária não trata simplesmente da possibilidade ou não de alienar o usufruto.

Existe no presente caso a disponibilidade jurídica de se aproveitar dos frutos decorrentes das quotas de capital social a partir do imediato momento da formalização da constituição do usufruto e com o seu respectivo registro na Junta Comercial.

Superada a questão de qualificar corretamente a constituição do usufruto como um rendimento recebido pelo Interessado na forma de direitos, deve ser analisada neste momento a questão de valoração do usufruto em si.

Como abordado anteriormente neste voto, a constituição do usufruto deve obrigatoriamente ser compreendida como um acréscimo ao patrimônio do Interessado e de seu cônjuge. É um direito com grande potencial de geração de renda, que, por isso mesmo, deve ter o seu valor arbitrado.

Para fins de avaliação do direito de usufruto das quotas da Komlog Importação recebido pelo Interessado, a autoridade fiscal adotou o valor de R\$ 1,00 por quota constante no próprio contrato social consolidado da empresa (4.539.913 quotas, as quais, ao valor nominal de R\$ 1,00 por quota, perfazem um valor tributável equivalente a R\$ 4.539.913,00 – fl. 207). Assim, foi lançado o valor tributável de R\$ 4.539.913,00 como omissão de rendimentos recebidos sob a forma de bens ou direitos da empresa Komgroup Gestão, mediante a instituição do usufruto de 4.539.913 quotas da empresa controlada Komlog Importação em favor do Interessado.

O Interessado questiona o arbitramento do valor do direito ao usufruto realizado pela autoridade lançadora. Segundo ele, seria imperioso haver uma especial relação entre a base de cálculo e a materialidade do tributo, sendo necessário que o tributo corresponda a um percentual do fato impositivo. Complementa afirmando que o enriquecimento vislumbrado no relatório fiscal não se deu realmente com o direito do usufruto, mas sim com a percepção dos frutos das quotas sociais.

Uma vez não ter sido declarado um valor para o usufruto cedido, pois oficialmente ele foi considerado pelas partes envolvidas como um ato não oneroso, a autoridade fiscal teve que arbitrar um valor para esse direito que foi recebido como um rendimento pago pela pessoa jurídica.

Como bem afirma a autoridade fiscal, em que pese a nua-propriedade e os direitos políticos das quotas da Komlog Importação terem permanecido com a empresa Komgroup Gestão, o que prevalece e é determinante para o

reconhecimento do valor de alguma coisa específica é justamente o direito à posse, uso e percepção dos frutos que essa coisa produz.

Conforme visto anteriormente neste voto, esta constituição “não onerosa” gerou ao casal frutos a título de lucros, dividendos e juros sobre o capital próprio em um valor superior a R\$ 18.000.000,00 apenas nos anos-calendário 2011 e 2012. Assim sendo, é razoável o critério adotado pela autoridade fiscal em arbitrar o valor do usufruto em correspondência ao valor das quotas constantes no contrato social da Komlog Importação. Afinal, o usufruto arbitrado pela autoridade fiscal para o casal em R\$ 8.991.709,00 gerou rendimentos em um montante superior a duas vezes este valor em um período de apenas dois anos. Neste contexto, os direitos políticos ressaltados no contrato de fls. 57/61 e a nua-propriedade das quotas se tornam bens com valores diminutos perto do potencial dos frutos gerados.

Toda a potencial utilidade econômica da empresa Komlog Importação foi colocada à disposição do Interessado e de seu cônjuge no momento da constituição do usufruto, o que justifica o arbitramento deste direito em 100% do valor das respectivas quotas de participação societária. Restou evidenciada a relevância do direito de uso e fruição havido pelo Interessado por ocasião do recebimento do usufruto das quotas da Komlog Importação promovido por sua empresa Komgroup Gestão.

Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar suas alegações.

Desta forma, com base no acima exposto, deve ser mantida integralmente a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Do Ganho de Capital

O Interessado declarou na DIRPF/2012 (fl. 16) que a embarcação “Pitulita-S” foi entregue em dação em pagamento pelo valor de R\$ 700.000,00 na aquisição da embarcação denominada “Colírio”, conforme contrato celebrado em 31/01/2011 (fls. 83/87).

O custo de alienação do referido bem não se encontra em lide no presente processo, uma vez que tanto a autoridade fiscal como o Interessado concordam com o valor de R\$ 700.000,00 estipulado no contrato de fls. 83/87.

Já o custo de aquisição da embarcação “Pitulita-S” é o principal ponto de discórdia no lançamento. Ele foi declarado pelo Interessado em R\$ 715.000,00 na DIRPF/2012 retificadora (fl. 16), transmitida em 19/06/2013. Entretanto, conforme apontado pela autoridade lançadora, tanto na DIRPF/2012 original (fl. 07) quanto nas declarações dos exercícios anteriores o custo foi declarado em R\$ 500.000,00.

O contribuinte foi intimado a apresentar toda a documentação comprobatória (contrato de compra e venda, nota fiscal de aquisição, recibos de transferência, escrituras, etc.) e comprovantes de todos os pagamentos efetuados, relativos à aquisição e venda da embarcação “Pitulita-S” (fl. 118).

Por seu turno, o autuado, em seu recurso, defende que a DIRPF/2012, o contrato de promessa de compra e venda da embarcação em nome da empresa Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda., o contrato de dação em pagamento da embarcação no valor de R\$ 700.000,00 e relatório da Delegacia da Capitania dos Portos comprovariam o custo de aquisição declarado.

Pois bem!

O custo de aquisição declarado pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos não serve por si só como prova dele, pois se trata de um ato produzido unilateralmente pelo sujeito passivo, que deve ser comprovado através de documentação idônea. No presente caso, seria necessário comprovar o custo de aquisição declarado com documentos em nome do casal, como contrato de compra e venda, nota fiscal de aquisição, comprovantes de pagamento etc.

Durante o procedimento fiscal, o recorrente se limitou a apresentar o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Embarcação Marítima (fls. 122/123), datado de 16/10/2007. Neste contrato, o alienante Hélio Bruggemann vendeu a referida embarcação à empresa Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda. (CNPJ n.º 85.305.258/0001-59), cujos sócios-proprietários são o Interessado e seu cônjuge, pelo preço de R\$ 550.000,00, com pagamento previsto em nove parcelas vencíveis de outubro de 2007 a março de 2008.

Tanto durante o procedimento fiscal, bem como neste contencioso, não foi apresentado comprovante algum das datas e valores do efetivo pagamento da embarcação “Pitulita-S”, seja pela empresa Ásia Distribuidora ou pelo casal diretamente para o alienante Hélio Bruggemann.

O contrato de promessa de compra e venda entre o alienante Hélio Bruggemann e a empresa Ásia Distribuidora não se presta à comprovação do custo de aquisição da embarcação para o Interessado. Este documento está em nome da empresa Ásia Distribuidora e se presta, eventualmente, como prova de custo de aquisição exclusivamente para esta pessoa jurídica. Conforme descrito anteriormente neste voto, o princípio contábil da entidade separa o patrimônio da sociedade daquele dos sócios, não havendo confusão entre eles, pois são juridicamente distintos.

Não foi apresentado qualquer documento ou informação sobre a forma como teria sido processada a transferência da propriedade da embarcação “Pitulita-S” da empresa Ásia Distribuidora para a pessoa física do Interessado.

Outro documento citado pelo autuado como comprovante do custo de aquisição é o contrato de dação em pagamento da embarcação de fls. 83/87. Entretanto, este documento comprova apenas o custo de alienação.

O último documento citado pelo recorrente como comprovante do custo de aquisição é o relatório da Delegacia da Capitania dos Portos de fls. 441/442. Contudo, este

documento trata apenas do registro da embarcação, não existindo anotação no mesmo sobre valores de transação na alteração da propriedade.

O contribuinte alega que além do custo de aquisição de R\$ 500.000,00 supostamente pagos pela empresa Ásia Distribuidora, que não foram sequer comprovados, teriam ocorrido benfeitorias na embarcação que justificariam o custo de aquisição subir para os R\$ 715.000,00 declarados. Entretanto, mais uma vez, o Interessado faz uma declaração sem apresentar a documentação para comprovar o alegado.

Na distribuição do ônus probatório, deve-se observar que, da mesma forma que o Decreto nº 70.235/72 estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade de a autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo.

Na ausência de PROVA documental hábil e idônea em contrário, deve ser considerado como correta a apuração do ganho de capital lançada.

Como a aquisição da embarcação foi efetuada na constância da sociedade conjugal e foi admitido pelo próprio contribuinte que o casal recebeu o bem da empresa Ásia Distribuidora, cada cônjuge deve considerar 50% dos rendimentos decorrentes do ganho de capital relativo aos bens comuns.

Desta forma, conforme acima exposto, deve ser mantida integralmente a infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para afastar a decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa