



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.726295/2014-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-008.227 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ANDRÉ SCHWARTZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. RECEBIMENTO DAS PARCELAS.

O termo inicial da contagem do prazo decadencial deve ser considerado a partir da data do pagamento de cada parcela, momento de ocorrência do fato gerador.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporação reversa e nova capitalização, em inobservância à correta interpretação a ser dada ao art. 135 do Decreto no 3.000, de 1999, devem ser expurgados os acréscimos indevidos, com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência,

vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que a acolheu. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, inclusive quanto aos juros sobre multa, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Ana Paula Fernandes e Maria Helena Cotta Cardozo. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Ana Paula Fernandes não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardoso- Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2301-005.106, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do CARF, em 5 de julho de 2017, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 1.467:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

*IRPF. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS.
TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.*

Em se tratando de pessoas físicas, caso em que se aplica o regime de caixa, antes do efetivo recebimento dos valores decorrentes de alienação com pagamento diferido (a prazo), não há falar em acréscimo patrimonial a justificar a apuração do ganho de capital. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sendo esse recebimento o marco para a contagem do prazo decadencial.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. LUCROS SOCIETÁRIOS ORIGINÁRIOS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM HOLDINGS. INCORPORAÇÃO REVERSA. AUMENTO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO EM DESCOMPASSO COM O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 10 DA LEI 9.249, de 1995 (ART. 135 DO RIR 99).

A capitalização de lucros societários, não tributados, sem substrato econômico e meros reflexos da aplicação do método de equivalência patrimonial em holdings puras, seguidas de correspondentes incorporações reversas, não se subsume ao parágrafo único do art. 10 da Lei 9.249, de 1995 (art. 135 do

RIR 99), para fins de majoração do custo da aquisição de ações a serem alienadas e consequente apuração de ganho de capital.

BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS PELO ART. 10 DA LEI 9.249, de 1995. DISTRIBUIÇÃO OU CAPITALIZAÇÃO DOS LUCROS.

O lucro que foi distribuído ao sócio/acionista, passando a integrar o patrimônio econômico deste como rendimento isento não pode ser utilizado, concomitantemente, para a capitalização de lucros na sociedade que o distribuiu.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EM SOCIEDADES QUE APURAM O LUCRO REAL. LIMITES AOS BENEFÍCIOS FISCAIS QUE VERSAM SOBRE O LUCRO.

No caso de sociedades que apurem o lucro real, o montante do lucro que pode ser distribuído encontra limite no lucro real, somente o qual, por ser elemento da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, pode ser objeto de benefícios fiscais, como isenção do imposto em caso de sua distribuição aos sócios/acionistas ou majoração do custo de aquisição de ações.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SUJEITO PASSIVO SEM CONTROLE DOS ATOS QUE DERAM ORIGEM À ATUAÇÃO.

Não tendo o sujeito passivo poder para determinar ou impedir os atos que deram origem ao auto de infração, descabe a aplicação da multa qualificada.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

PERDA DE ESPONTANEIDADE. EFEITOS. PAGAMENTOS.

1. O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

2. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

3. Os pagamentos efetuados fora do regime jurídico da espontaneidade não possuem o condão de elidir a incidência da multa de ofício; no entanto, podem ser aproveitados no procedimento de cobrança, sendo imputados ao crédito tributário constituído pelo lançamento.

Com o fim de integrar a mencionada decisão, foram opostos embargos de declaração, fls. 1.559 a 1.560, contudo foram rejeitados, monocraticamente, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 1.583 a 1.586.

No que se refere ao Recurso referido anteriormente, fls. 1.631 a 1.679, houve sua admissão parcial, por meio do **Despacho** de fls. 1.825 a 1.838 seguintes, **para rediscutir as seguintes matérias: “b” o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, no caso de alienação de participação societária em grupo empresarial, precedida de incorporação reversa e distribuição/capitalização de lucros e “d” - juros sobre multa de ofício.**

Interposto Agravo contra o Despacho de Admissibilidade, que apenas tinha dado seguimento em parte das matérias suscitadas pelo Recorrente, a Presidente da CSRF deu seguimento à discussão quanto ao **termo inicial do prazo decadencial para lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, no caso de alienação a prazo.**

Em seu **recurso, aduz o Contribuinte**, em síntese, que:

1. a alienação das ações do Banco ao UBS ocorreu em **01/12/2006** e, como decorridos mais de 7 anos entre esta data e a da ciência, em 29.07.2014, o crédito tributário nele lançado está extinto por decadência;
2. o IR incidente sobre ganho de capital é tributo lançado por homologação, já que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; assim, a extinção do respectivo crédito tributário, por decadência, se opera no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador;
3. fato gerador do IR incidente sobre o ganho de capital ocorre na data da alienação do bem ou direito; daí o termo inicial da decadência corresponder à data da sua realização. É irrelevante, para fins de contagem do prazo decadencial, que o pagamento do preço de venda tenha sido feito de forma parcelada ou à vista;
4. o recorrente demonstrou, ainda, que o fato de o pagamento do preço ser feito a prazo em nada altera o momento da ocorrência do fato gerador do IR sobre o ganho de capital, não existindo nenhuma previsão legal nesse sentido; o que a lei autoriza é tão somente o diferimento do pagamento do imposto para o momento do recebimento do preço pelo alienante. Ou seja, há um deslocamento da data de vencimento do tributo e não de seu fato gerador, que continua sendo a data da alienação do bem ou direito;
5. o acórdão recorrido parte da premissa equivocada de que o lucro da pessoa jurídica que pode ser distribuído ou capitalizado "com o aproveitamento da isenção" de que trata o art. 10 da Lei nº 9.249/96 é apenas o lucro fiscal oferecido à tributação, o qual foi expressamente definido no voto como sendo o lucro real; ou seja, apenas a parcela do lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, após as adições e deduções determinadas pela legislação tributária, poderia ser distribuída com isenção do IR e, conseqüentemente, gerar acréscimo de custo para o investidor se capitalizada na pessoa jurídica investida;
6. em que pese a diferenciação entre lucro fiscal e lucro societário para fins de aplicação da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/96, as regras que ensejaram essas conclusões da administração fiscal (Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009) foram editadas após a REESTRUTURAÇÃO de forma que os comandos e conceitos delas emanados não podem ser aplicados aos lucros capitalizados pelo RECORRENTE anos antes;

7. enquanto para a administração tributária o "lucro fiscal" seria o lucro apurado com base na Lei das S.A. antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007 e pela Lei nº 11.941/2009, o ACÓRDÃO RECORRIDO afirma que o lucro fiscal corresponderia ao lucro real;

8. o acórdão recorrido afirma, ainda, que a necessidade de os lucros terem sido tributados na pessoa jurídica estaria expressa no art. 16 § 3º da Lei nº 7.713/88. Todavia, essa conclusão não resiste a uma análise mais aprofundada do referido dispositivo legal;

9. o acórdão recorrido pretende justificar o seu entendimento de que apenas a capitalização de lucros tributados na pessoa jurídica enseja acréscimo de custo para o RECORRENTE com base em artigo que faz referência à tributação por imposto (ILL) que não existe há mais de 20 anos.

10. como mencionado no próprio ACÓRDÃO RECORRIDO, a aplicação do MEP não é uma opção ou preferência, não é algo feito ao alvitre da sociedade investidora. Muito pelo contrário, é uma obrigatoriedade imposta pela lei, que objetiva fazer com que a sociedade investidora já reconheça como seu um ganho, uma receita ainda potencial, correspondente aos lucros retidos na sociedade investida;

11. no caso concreto, o custo de aquisição das ações do BANCO detidas pelo RECORRENTE aumentou em função da capitalização dos lucros de PARTICIPAÇÕES, sociedade holding na qual detinha participação diretamente, e, ' depois, dos lucros de PACTUAL, de cujo capital passou a participar com a extinção de PARTICIPAÇÕES;

12. a legislação em vigor trata como ganho de capital a diferença a maior verificada entre o preço de alienação de bens e direitos e o respectivo custo de aquisição;

13. quanto ao custo de aquisição, no caso de alienação de quotas/ações por pessoa física, o mesmo corresponde ao valor original do investimento, acrescido do montante dos lucros e reservas de lucros capitalizados, nos termos do art. 135 do RIR/99;

14. considerando que, nas incorporações inversas, os acionistas da incorporada recebem ações da incorporadora por custo idêntico ao das ações da incorporada e que, no caso concreto, antes das incorporações os lucros das incorporadas foram capitalizados", o custo de aquisição dos investimentos do RECORRENTE nas empresas do Grupo Pactuai foi aumentado em duas oportunidades: (i) quando ocorreu a capitalização de lucros de PARTICIPAÇÕES, empresa na qual o RECORRENTE possuía participação direta; e (ii) quando ocorreu a capitalização de lucros de PACTUAL, empresa de cujo capital o RECORRENTE passou a participar, em razão da incorporação de PARTICIPAÇÕES;

15. o art. 135 do RIR/99 prevê que (i) a capitalização de lucros gera acréscimo de custo para os sócios ou acionistas (pessoas físicas) da pessoa jurídica, sem cogitar da natureza do lucro; e

(ii) o destinatário desse aumento de custo é o acionista pessoa física que, no momento da capitalização, for sócio ou acionista da empresa; logo, o aumento do custo dos investimentos do RECORRENTE, que era sócio da holding à época da capitalização de lucros, decorre da aplicação da lei e não há como rejeitá-lo;

16. por vezes, a legislação fiscal contém distorções, algumas favoráveis e outras prejudiciais ao contribuinte. Essas distorções devem ser corrigidas, mas por quem tem competência para isso, o legislador. O intérprete e o aplicador da lei estão adstritos aos seus termos e não lhes cabe deixar de aplicá-la por considerar que deveria ter tratado de forma diversa uma situação específica;

17. o RECORRENTE considera que o custo de aquisição de suas ações corresponde à soma (i) do custo original de seus investimentos em PARTICIPAÇÕES, que era de R\$ 11.879.031,00; (ii) da capitalização de lucros de PARTICIPAÇÕES, empresa na qual o tinha investimentos diretos mesmo antes da REESTRUTURAÇÃO; essa capitalização de lucros gerou acréscimo de custo para o RECORRENTE no valor de R\$ 15.350.517,00; e (iii) da capitalização de lucros de PACTUAL, ou seja, da empresa na qual passou a ter investimentos diretos a partir do momento em que incorporou PARTICIPAÇÕES; esse aumento de capital gerou novo acréscimo de custo para o RECORRENTE, desta feita, no valor de R\$ 17.431.540,00;

18. o custo de aquisição foi calculado tomando-se por base o percentual de participação em uma empresa (BANCO) aplicado sobre o patrimônio líquido contábil ajustado de outra empresa (o da controladora direta PACTUAL), e os ajustes contábeis referem-se a fatos ocorridos em 2007, novamente no plano do BANCO. Não há lei que embase esse proceder por parte do fiscal. A fiscalização, agindo como se fosse o legislador, simplesmente arbitrou o custo dos investimentos do RECORRENTE, com base nos critérios econômicos que lhe pareceram razoáveis;

19. o arbitramento do custo, de aquisição das ações do RECORRENTE proposto pelo AUTO não encontra amparo no art. 135 do RIR/99 e nem nos atos normativos que o regulamentam;

20. o procedimento proposto pela fiscalização viola o princípio da legalidade da obrigação tributária, pelo qual a exigência de qualquer tributo deve ser feita com base na lei e pelo exato montante nela previsto;

21. o acórdão recorrido entendeu que seria válida a exigência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício cobrada neste processo administrativo por entender que a multa de ofício, apesar de não ser tributo, integra o crédito tributário e, em vista desse fato, se subsume ao tratamento dispensado ao crédito tributário pelo CTN;

22. de acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Por sua vez, a obrigação tributária principal tem como objeto o pagamento de tributos e de penalidade pecuniária apenas

quando decorrente de obrigação acessória (art. 113 do CTN), pelo que a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra amparo no CTN.

Em sede de contrarrazões, 1.881 a 1.899, a Procuradoria da Fazenda Nacional teceu as seguintes alegações:

1. a principal controvérsia do processo administrativo reside em saber se o custo de aquisição das ações do Banco Pactual S.A. foi ou não indevidamente majorado. Para responder essa questão, é preciso definir se as capitalizações das empresas do Grupo Pactual, realizadas antes de cada incorporação inversa, apresentam alguma irregularidade;

2. conforme preceitua o art. 135 do RIR/99, se houver aumento de capital social com a utilização de lucros ou reservas de lucros, o custo de aquisição das quotas ou ações da pessoa jurídica sofrerá o reflexo dessa operação;

3. não oferece respaldo para a forma como o contribuinte calculou o custo de aquisição das ações do Banco Pactual S.A.

*4. todas as holdings envolvidas (Nova Pactual Participações Ltda., Pactual Holdings S.A. e a Pactual S.A.) tinham como única atividade e fonte de receita a participação acionária – direta ou indireta – no Banco Pactual S.A. Dessa forma, **o lucro ou a reserva de lucro que foi utilizado nas operações de capitalização era proveniente dos resultados operacionais do Banco Pactual S.A. – que era o único responsável pela produção efetiva das riquezas do grupo empresarial;***

5. esse lucro operacional obtido pelo Banco Pactual S/A estava refletido na contabilidade de todas as empresas controladoras, pelo método da equivalência patrimonial;

6. em 13 de outubro de 2006, foi realizada a primeira capitalização, ocorrida na Nova Pactual Participações Ltda. Os sócios aprovaram o aumento do seu capital social em R\$ 686 milhões, que passa de R\$ 70.118.786,40 para R\$ 756.118.786,40, e cuja integralização foi efetuada mediante a capitalização de créditos que os referidos sócios possuíam frente a empresa (conforme balanço relativo a 31.08.2006), provenientes de distribuição de dividendos;

7. na mesma data, a outra holding presente no grupo, a Pactual Holding, realizou uma operação semelhante. Houve o aumento de seu capital social em R\$ 202,5 milhões, que passa de R\$ 31.299.033,50 para R\$ 233.799.033,50;

8. os lucros utilizados pelos acionistas pessoas físicas nas capitalizações da Nova Pactual Participações Ltda e da Pactual Holding são registros contábeis, fundamentados no método da equivalência patrimonial, dos resultados auferidos pelo Banco Pactual;

9. na mesma data (13.10.2006), as duas holdings (Pactual Holding e Nova Pactual Participações Ltda) são incorporadas pela Pactual S/A. Nesse momento, o recorrente passa a ser acionista da Pactual S/A;

10. *entretanto, a Pactual S/A também havia registrado, com base no método da equivalência patrimonial, os resultados auferidos pelo Banco Pactual. Lembrando que, com base no método da equivalência patrimonial, esses mesmos lucros registrados pela Pactual S/A já haviam sido contabilizados também na Nova Pactual Participações Ltda., que era acionista controladora de Pactual S/A, e utilizados na capitalização que fora realizada pelo acionista pessoa física, ora recorrente;*

11. *não obstante o fato de o lucro já ter sido utilizado em aumento de capital nas holdings, inclusive Nova Pactual Participações Ltda., o recorrente utilizou-os novamente, em outra operação de aumento de capital, dessa vez na Pactual S/A;*

12. *não se pode perder de vista que custo de aquisição é o valor pago, investido, despendido em um determinado bem ou direito;*

13. ***o custo de aquisição somente pode ser aumentado na proporção da grandeza econômica que efetivamente foi reinvestida na empresa;***

14. ***tem-se que não é possível desvincular o lucro produzido pelo Banco Pactual S.A. do lucro que serviu para aumentar o capital de Nova Pactual Participações Ltda., a Pactual Holdings S.A. e a Pactual S.A.;***

15. *custo de aquisição, no caso, sofreu aumento artificial, sem o respectivo fundamento econômico, pois o lucro do Banco Pactual serviu de base para diversas operações, o que fica evidenciado quando se compara a evolução do patrimônio líquido do Banco, que atingiu 84,45%, com o aumento do custo de aquisição pretendido pelo recorrente, 233,71% no mesmo período;*

16. ***o custo de aquisição NÃO variou conforme os recursos que os sócios dispunham para reinvestimento, mas sim de forma artificial, subtraindo indevidamente o ganho de capital;***

17. ***contraria o sentido e a lógica dessa norma o aproveitamento em duplicidade de lucros e reservas de capital para aumentar o custo de aquisição de ações de uma empresa;***

18. *a construção do sentido e alcance da norma não pode partir de uma interpretação meramente literal, ignorando-se o conceito de custo de aquisição e mesmo o princípio da capacidade contributiva, que deve informar todo o ordenamento jurídico tributário;*

19. *existem provas nos autos de que o lucro do Banco Pactual foi distribuído entre os acionistas da empresa, beneficiando, inclusive, os próprios alienantes e autuados. Constou do contrato de venda do Banco Pactual que os antigos acionistas (dentre eles, os autuados) receberiam dividendos provenientes do lucro produzido pelo Banco no ano de 2006. É o que se extrai da cláusula 6.13 do Contrato de Compra e Venda firmado em 09/05/2006 – (c) “Dividendo Posterior ao Fechamento”;*

20. ***em consonância com o art. 43 do CTN que define o fato gerador do imposto de renda como a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, permite a conclusão de que se mostra imprescindível o recebimento efetivo do ganho de capital para a concretização do fato gerador;***

21. *o imposto é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos;*

22. *assentada a premissa de que o fato gerador ocorre na proporção das parcelas recebidas, pode-se concluir que a alienação das ações do Banco Pactual S/A, negócio jurídico celebrado no ano-calendário de 2006, não configura fato imponible;*

23. *apenas com o recebimento das parcelas mostra-se configurado o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido com a respectiva alienação;*

24. *conclui-se que os fatos geradores do imposto de renda sobre ganho de capital ocorrem à medida em que as parcelas são recebidas, tratando-se de fatos geradores diferentes para cada recebimento;*

25. *por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional;*

26. *com efeito, em 03 de setembro de 2018 o CARF editou enunciado de Súmula CARF nº 108 sobre a matéria nos seguintes termos: “ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”*

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, fls. 1.136 e seguintes, o presente lançamento decorre da seguinte operação:

A operação de alienação das ações do Banco Pactual S/A pelas acionistas pessoas físicas, ocorrida em dezembro de 2006, foi precedida por reorganização societária ocorrida entre sociedades holdings, as quais detinham todas as ações do Banco Pactual S/A. Essa reorganização societária teve como finalidade transferir a propriedade das mencionadas ações diretamente às pessoas físicas alienantes (que antes da reorganização detinham a propriedade indireta sobre as ações do Banco Pactual S/A), em atendimento ao Contrato de Compra e Venda das Ações do Banco Pactual S/A, firmado em 09/05/2006 com a adquirente UBS AG.

Sinteticamente, a referida reorganização consistiu na extinção das holdings que detinham participações societárias no Banco,

por meio de sucessivas incorporações às avessas, culminando com a alienação das ações do Banco Pactuai S/A. diretamente pelos acionistas pessoas físicas da instituição.

Conforme demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, as pessoas físicas alienantes das ações do Banco Pactuai S/A valeram-se da supracitada reorganização societária para desenvolver um planejamento tributário inconsistente, por meio do qual se verificou a majoração ilícita do custo das ações alienadas, gerando, como conseqüência, a redução indevida do ganho de capital tributável obtido pelo acionista pessoa física.

De plano, registre-se que toda a análise teve como fundamento uma evidência que afronta os princípios econômicos e contábeis da formação do custo de aquisição de bens alienados, assim como contraria regras e correlações matemáticas elementares.

Verificou-se UM ACRÉSCIMO NO CUSTO DAS AÇÕES ALIENADAS pertencentes ao acionista ANDRE SCHWARTZ da ordem de 335% [variando de R\$ 14.962.740,96 (quatorze milhões novecentos e sessenta e dois mil e setecentos e quarenta reais e noventa e seis centavos), para R\$ 44.661.001,20 (quarenta e quatro milhões seiscentos e sessenta e um mil e um reais e vinte centavos), na data da alienação, ocorrida em dezembro de 2006], enquanto que o AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO BANCO PACTUAL S/A, entidade que concentrava toda a riqueza efetiva do grupo, foi de 89% [variando de R\$ 635.223.115,04 (seiscentos e trinta e cinco milhões, duzentos e vinte e três mil, cento e quinze reais e quatro centavos) para R\$ 1.200.480.531,05 (um bilhão, duzentos milhões, quatrocentos e oitenta e um mil reais)], conforme DIPJ da instituição financeira relativa ao ano-calendário de 2006). Ou seja, constatou-se uma total discrepância entre a evolução da riqueza da instituição financeira alienada com o acréscimo patrimonial do custo das respectivas ações pertencentes a um de seus acionistas. Tais informações encontram-se na DIRPF da Pessoa Física, relativa ao ano-calendário de 2006, assim como nas informações prestadas pelo sujeito passivo, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização.

Tal desproporção foi decorrente de complexo planejamento tributário desenvolvido por meio de processos de reorganizações societárias, envolvendo incorporações reversas sucessivas das Holdings que formavam o grupo empresarial, precedidas por capitalizações de lucros e reservas destas investidoras.

Registre-se que tais processos de reorganizações societárias não teriam como produzir efeitos econômicos que justificassem o acréscimo patrimonial da pessoa física, tendo como objeto tão somente, a majoração irregular do CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS AÇÕES ALIENADAS DO BANCO PACTUAL S/A e, conseqüentemente, suprimir tributos devidos pela pessoa física, relativos à operação de alienação do Banco.

Tendo em vista a intrínseca relação dos interesses envolvidos, este trabalho de análise contemplou com ênfase somente o processo ocorrido entre as sociedades do grupo conjuntamente com os efeitos gerados na pessoa física do acionista ANDRE SCHWARTZ.

As matérias admitidas para análise por esse Colegiado, conforme narrado, são as seguintes: **1. o termo inicial do prazo decadencial para lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, no caso de alienação a prazo; 2. o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, no caso de alienação de participação societária em grupo empresarial, precedida de incorporação reversa e distribuição/capitalização de lucros; e 3. juros sobre multa de ofício.**

1. Do termo inicial da contagem do prazo decadencial

O acórdão vergastado afirma que o fato gerador do IR incidente sobre a alienação das ações do Recorrente ao UBS, ocorrida em 01.12.2006, seria na medida em que os rendimentos e ganhos do Recorrente fossem percebidos (ou seja, na data do recebimento das parcelas em março e julho de 2010 e em março e julho de 2011), e não na data da alienação, de modo que não teria caducado o direito do fisco de efetuar o lançamento.

Como é cediço, a contagem do prazo decadencial parte da premissa relativa à data de ocorrência do fato gerador, por isso, antes de explicitar o meu entendimento sobre a decadência, são necessárias algumas ponderações.

No que se refere ao tema, a controvérsia se limita à discussão quanto a data de ocorrência do fato gerador, se seria a **data da operação (alienação) ou quando do recebimento de cada parcela.**

A fim de demonstrar o meu entendimento acerca do tema, utilizo-me da Teoria Geral dos Contratos, no que se refere ao momento de aperfeiçoamento do contrato, que, segundo o civilista Flávio Tartuce, se faz da seguinte forma:

a) **Contrato consensual** aquele que tem aperfeiçoamento pela simples manifestação de vontade das partes envolvidas.

Exemplo: compra e venda, doação, locação, mandato, entre outros.

b) **Contrato real** apenas se aperfeiçoa com a entrega da coisa, de um contratante para o outro. Exemplos: comodato, mútuo, contrato intimatório e depósito. Nessas figuras, antes da entrega da coisa, tem-se apenas uma promessa de contratar e não um contrato perfeito e acabado.

Quanto ao **momento de cumprimento**, o contrato assim se classifica:

a) **Contrato instantâneo ou de execução imediata** é aquele que tem aperfeiçoamento e cumprimento imediato, caso de uma compra e venda à vista.

b) **Contrato de execução diferida** é aquele cujo cumprimento deverá ocorrer de uma vez só, no futuro. Exemplo típico é a situação em que se pactua o pagamento com cheque pós-datado ou pré-datado;

c) **Contrato de execução continuada ou de trato sucessivo** tem o cumprimento previsto de forma sucessiva ou periódica no tempo. É o caso de uma compra e venda cujo o pagamento deva ser feito por meio de boleto bancário, com periodicidade mensal, quinzenal, bimestral, trimestral ou qualquer outra forma sucessiva. Exemplos: locação e financiamentos em geral.

Cabe elucidar que a operação narrada nos autos (alienação de ações), mediante contrato de compra e venda, se aperfeiçoa com a manifestação de vontade, por se tratar de um contrato típico consensual. Assim, a entrega da coisa, no caso dos bens móveis, não tem qualquer relação com o seu aperfeiçoamento e sim com o cumprimento do contrato.

No dizer de Tartuce, não se pode confundir o aperfeiçoamento do contrato (plano de validade) com o seu cumprimento (plano da eficácia). A compra e venda geram efeitos desde o momento em que as partes convencionaram sobre a coisa e o seu preço (art. 482 do Código Civil). No caso de compra e venda de imóveis, o registro mantém relação com a aquisição da propriedade do negócio decorrente, o mesmo valendo para a tradição nos casos envolvendo bens móveis. Utilizando a escala ponteana, o registro e a tradição estão no plano de eficácia desse contrato.

Nota-se que contrato de compra e venda na qual o pagamento ocorre de forma parcelada se classifica, quanto ao momento do cumprimento, ao meu ver, como obrigação de execução continuada ou de trato sucessivo, cujo cumprimento se dá por meio de subvenções periódicas.

As mencionadas características da relação jurídica da qual decorreu ao ganho de capital conduzem ao entendimento de que, aperfeiçoado o contrato, portanto válido, bem como entregue o bem móvel, de modo que se mostra eficaz, o pagamento sob a forma de parcelas não tem o condão de dependência futura, no aspecto temporal, quanto à definitividade do negócio, inclusive porque não foi estabelecida condição alguma a depender de evento futuro e incerto.

Portanto, no que se refere à alienação sob análise, sequer houve condições acerca do pagamento das parcelas, restando evidente a constituição da obrigação, de modo definitivo.

Faz-se oportuno mencionar o dispositivo do CC que trata do contrato de compra e venda, nos termos abaixo transcritos:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Desse modo, a relação obrigacional se aperfeiçoou quando da alienação, surgindo então as figuras do credor e do devedor.

A situação narrada atrai a aplicação do art. 116 do CTN, que assim dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considerasse 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.

Partindo da premissa constante do Código Civil sobre a relação obrigacional no contrato de compra e venda, bem como sobre o momento de ocorrência do fato gerador, quando relativo à situação jurídica, no âmbito do Código Tributário Nacional, cabe indicar a norma que trata da repercussão tributária dos efeitos da alienação, que é o art. 21 da Lei 8.981/1995:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: (...).

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

§ 3º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto na forma do caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores.

Diante desse contexto, considerando a ocorrência do fato gerador no momento em que esteja definitivamente constituída a situação jurídica, nos termos de direito aplicável, de acordo com o Código Tributário Nacional, bem como que a norma aplicável dispõe que compra e venda, quando pura, será obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço, não há outra conclusão se não a de que o fato gerador ocorre no momento da alienação.

Salienta-se que a Lei 8.981/1995, de forma específica trata do fato gerador do IRPF, quando há ganho de capital decorrente de alienação, descrevendo os aspectos e elementos formadores, independentemente do regime contábil de apuração e do prazo de recolhimento.

Além disso o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Em estudo sobre o conceito de renda, Hugo de Brito Machado assevera:

“Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados.

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos . Para uma adequada compreensão do sentido da expressão”(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317, grifos nossos)

No caso sob análise, o imposto é devido quando da alienação, momento descrito na norma específica de incidência (art. 21 da Lei 8981/95), de modo que o pagamento da contraprestação de forma parcelada apenas diferiu o recolhimento do tributo para a data de

recebimento de cada parcela, justamente em razão do regime contábil adotado para as pessoas físicas.

Desde o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda, há disponibilidade jurídica da renda, de modo que há uma relação obrigacional constituída, despida de qualquer condição ou encargo, existindo o direito ao crédito advindo da alienação. Tanto assim o é que tal direito pode ser negociado por meio de cessão de crédito, instituto regulado em capítulo específico no Código Civil.

Dessa feita, o imposto é calculado uma única vez na data em que a alienação se torna perfeita e acabada, ou seja, quando ocorre aquisição da disponibilidade jurídica da renda, aplicando-se, nesse momento a alíquota sobre a base de cálculo, e apenas esperando se o decurso do mês subsequente ao do recebimento do preço ou ao de cada recebimento do preço, para efetuar o pagamento do imposto.

Assim, não se deve confundir o critério temporal, aspecto interno da regra matriz de incidência, com o regime contábil e o prazo atrelados às parcelas devidas a serem adotados para fins de recolhimento, aspectos externos, posteriores a ocorrência do fato gerador.

Corroborando o exposto, cabe mencionar o enunciado de Súmula Vinculante do STF n.º 50, o qual dispõe sobre a inaplicabilidade do princípio da anterioridade à norma legal que altera o prazo de recolhimento, conforme abaixo transcrita:

Súmula Vinculante 50

Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Do enunciado citado, infere-se que a inaplicabilidade da norma sobre anterioridade que rege, de forma geral, os tributos ao prazo de recolhimento atesta que tal prazo não se refere ao aspecto temporal do fato gerador, pois se assim o fosse, estaria submetido à anterioridade.

Além disso, não se aplica o princípio da legalidade às normas que regem o prazo de recolhimento do tributo, como é cediço no Supremo Tribunal Federal, pois não tem identidade com a instituição, a majoração e a definição do fato gerador do tributo, a fixação da alíquota e a base de cálculo.

Desse modo, o pagamento das parcelas, que, devido ao regime de caixa, dá origem ao termo inicial do prazo de recolhimento, está relacionado ao adimplemento de um contrato definitivamente constituído e não se relaciona com a ocorrência do fato gerador, mas com os aspectos externos da exigência.

Cabe reiterar que o regime contábil aplicado, regime de caixa, este apenas orienta o marco temporal do prazo de recolhimento, que não pode ser anterior ao recebimento dos valores.

No que concerne à decadência, faz-se pertinente esclarecer o meu entendimento no sentido de que o termo inicial da contagem do prazo decadencial, apesar de a data do fato gerador ocorrer quando da alienação, deve ser considerado a partir da data do pagamento de cada parcela, tendo em vista que não seria razoável que a contagem se iniciasse antes mesmo de o fisco se valer do direito de lançar, o que ocorre posteriormente ao recebimento da quantia pactuada.

Ora, se tal prazo é relativo ao direito de lançar, não flui antes da existência do próprio direito, que não pode ocorrer antes da exigibilidade, pelo que se extrai do tão debatido princípio da *actio nata*.

Embora por razões diversas, conforme exposto, mantenho o acórdão recorrido.

A respeito do tema, a maioria votou pelas conclusões, considerando que o fato gerador ocorre quando do recebimento dos valores de cada parcela.

2. Do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, no caso de alienação de participação societária em grupo empresarial, precedida de incorporação reversa e distribuição/capitalização de lucros

Como dispõe o Contribuinte, o acórdão recorrido manteve o AUTO sob o fundamento de que **"o lucro distribuível e capitalizável é o lucro já tributado, portanto econômico, com poder de compra, e não o lucro escritural, que existe somente em face da existência de *holdings* controladas e controladoras"**, sendo que **os resultados positivos ou ganhos derivados de MEP, por não serem tributados pelo IR, não poderiam compor o custo de aquisição das ações do RECORRENTE**, dado seu suposto caráter meramente escritural, sem qualquer substrato econômico.

O acórdão vergastado, segundo o Recorrente, parte da premissa equivocada de *que o lucro da pessoa jurídica que pode ser distribuído ou capitalizado "com o aproveitamento da isenção" de que trata o art. 10 da Lei nº 9.249/96 é apenas o lucro fiscal oferecido à tributação, o qual foi expressamente definido no voto como sendo o lucro real; ou seja, apenas a parcela do lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, após as adições e deduções determinadas pela legislação tributária, poderia ser distribuída com isenção do IR e, conseqüentemente, gerar acréscimo de custo para o investidor se capitalizada na pessoa jurídica investida.*

Alega também o Contribuinte, que, apesar da diferenciação entre lucro fiscal e lucro societário para fins de aplicação da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/96, as regras que ensejaram essas conclusões da administração fiscal (Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009) foram editadas após a REESTRUTURAÇÃO de forma que os comandos e conceitos delas emanados não podem ser aplicados aos lucros capitalizados pelo RECORRENTE anos antes.

Além disso dispõe como inquestionáveis as conclusões no sentido de que: (i) o art. 135 do RIR diz expressamente que o montante dos lucros capitalizados - inclusive os lucros derivados do MEP, pois a lei não restringe seu alcance - integra-se ao custo dos investimentos; (ii) o acionista que tem o custo de seus investimentos aumentado é aquele que, na data da capitalização dos lucros, se apresenta como tal; e (iii) o referido art. 135 não distingue as hipóteses em que ocorre a capitalização de lucros pela empresa que os produziu e pela empresa que os reconheceu pelo MEP.

Nesse contexto, cabe salientar que a operação ensejadora do lançamento em análise é a mesma que deu origem ao lançamento analisado por esse Colegiado, em 25 de outubro de 2018, da Relatoria da Presidente em Exercício Maria Helena Cotta Cardoso, no Acórdão n.º 9202-007.321.

Assim, considerando que naquela ocasião acompanhei a Relatora, nessa parte, motivo pelo qual utilizarei os fundamentos adotados no mencionado julgamento, em razão da clara similitude fática e jurídica, como transcrito abaixo:

Quanto à terceira matéria forma de apuração do custo de aquisição a ser considerado no cálculo do ganho de capital, relativamente à operação de alienação da participação societária do Contribuinte no Banco Pactual S/A à empresa do Grupo UBS esta já foi exaustivamente debatida nesta 2ª Turma da CSRF, quando do julgamento dos processos dos demais alienantes, citando-se os seguintes precedentes: Acórdãos n.ºs

9202 003.700, de 27/01/2016; 9202003.959, de 10/05/2016; 9202005.240, 9202005.238 e 9202005.235, de 22/02/2017; 9202005.619, 9202005.620 e 9202005.622 de 25/07/2017:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporação reversa e nova capitalização, em inobservância da correta interpretação a ser dada ao art. 135 do Decreto n° 3.000, de 1999, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a conseqüente tributação do novo ganho de capital apurado."

*Assim, quando do julgamento referente aos demais acionistas, foi firmado o entendimento retratado no voto do Ilustre **Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no Acórdão n° 9202005.620, de 25/07/2017, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir e a seguir reproduzo:***

"Vejam aqui o dispositivo central da discussão: o parágrafo único do art. 10 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto n° 3.000, de 1999, expressamente referido no auto de infração, in verbis:

Art. 10. ...

*Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do **lucro ou reserva capitalizado**, que corresponder ao sócio ou acionista.*

Com base nesse dispositivo, o aumento de capital, realizado por uma pessoa jurídica, por incorporação de lucros, implica o aumento proporcional do custo de aquisição da participação societária de seus proprietários.

Para exemplificar essa determinação, considere uma participação societária correspondente a 100% do capital de uma pessoa jurídica (detida por dois sócios, pessoas físicas), adquirida por R\$ 1.000,00. Considere, também, que essa pessoa jurídica, em seguida, tenha auferido um lucro de R\$ 100,00 e o tenha capitalizado. Considere, por fim, que os sócios tenham alienado essa participação societária a terceiros por R\$ 1.500,00.

Nesse caso, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, a alienado por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não seria de R\$ 500,00, mas apenas de R\$ 400,00. Isso porque os lucros de R\$ 100,00, capitalizados, têm o condão de aumentar o custo de aquisição da participação societária e, conseqüentemente, de diminuir o ganho de capital.

Dessa forma, de uma maneira simples e apressada, poder-se-ia concluir que qualquer capitalização de lucros implicaria um aumento do custo da correspondente participação societária.

Ocorre que essa interpretação, no entender deste conselheiro, é literal e, considerando exclusivamente o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, gera incoerências no sistema jurídico e disfuncionalidades na tributação de operações.

Para ilustrar a questão, vejamos uma situação, em tudo semelhante à anterior, porém em que os sócios tenham decidido criar uma holding controladora da pessoa jurídica operacional, que por sua vez, passaria a ser subsidiária integral da holding.

Nesse caso: inicialmente, teríamos os sócios, como proprietários da Holding, e esta reconhecendo em seu ativo uma participação societária na pessoa jurídica operacional, avaliada em R\$ 1.000,00 por equivalência patrimonial; em seguida, com a pessoa jurídica operacional auferindo lucros de R\$ 100,00, a Holding (por equivalência patrimonial) iria refletir esse lucro no valor de sua participação societária, o que resultaria no reconhecimento de lucros, também no valor de R\$ 100,00; prosseguindo, a holding capitalizaria o lucro por ela reconhecido por equivalência patrimonial e, conseqüentemente, os proprietários atualizariam o valor da participação societária, para R\$ 1.100,00; em momento posterior, a pessoa jurídica operacional incorporaria a holding, mantendo porém os lucros, de R\$ 100,00, em seu patrimônio líquido e, somente então, capitalizaria esses lucros, permitindo que os proprietários atualizassem, mais uma vez, o valor da participação societária, agora para R\$ 1.200,00; por fim, com os proprietários alienando sua participação societária por R\$ 1.500,00, seria apurado um ganho de capital de apenas R\$ 300,00.

Repare que, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, alienado essa participação societária por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não foi de R\$ 500,00, nem de R\$ 400,00, mas de apenas R\$ 300,00. Isso ocorreu porque os lucros de R\$ 100,00, reconhecidos na Holding por equivalência patrimonial foram capitalizados, aumentando o custo de aquisição da participação societária e, posteriormente, os mesmos lucros de R\$ 100,00, auferidos pela pessoa jurídica operacional, em função de suas atividades, também foram capitalizados, aumentando mais uma vez o custo de aquisição da participação societária.

Conseqüentemente, vemos aqui o ganho de capital reduzido duas vezes.

Ora, essa situação é – em essência – igual à anterior: (a) uma participação societária adquirida por mil reais, (b) a correspondente empresa – operacional – que aufera 100 reais de lucro e (c) a venda dessa participação societária por mil e 500 reais. Mas apenas pela interposição de uma holding na estrutura societária do grupo econômico, o ganho de capital ficaria reduzido. E o pior, se – ao invés de uma holding – existissem duas ou mais, o ganho de capital seria mais reduzido ainda.

Portanto, essa aplicação direta do parágrafo único a qualquer incorporação de lucros leva à incoerente conclusão de que, em se existindo várias holdings interpostas entre os proprietários e a pessoa jurídica, o ganho de capital pode ficar artificialmente reduzido, até a zero ou ainda a valores negativos.

E adicionalmente, com essa interpretação, a capitalização de lucros apenas nas Holdings, além de permitir que o ganho de capital fosse reduzido, permitiria que o lucro registrado na pessoa jurídica fosse, posteriormente, distribuído isento, aos proprietários ou então aos futuros adquirentes.

(...)

Com efeito, a capitalização de lucros nada mais é do que uma operação que substitui o seguinte procedimento: (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Por outro lado, o método da equivalência patrimonial tem por objetivo refletir no patrimônio de uma pessoa jurídica controladora (ou coligada) de outra, o patrimônio e consequentemente o resultado da investida. Com efeito, ele serve para refletir a situação da investida no patrimônio da investidora.

(...)

Portanto, conhecendo a razão histórica do surgimento da legislação, (que foi a alteração de tributação para não tributação da distribuição de lucros), para compreensão da legislação, (a) afastamos a aplicação da interpretação literal e (b) entendemos como mandatória a aplicação da interpretação histórico/teleológica (acima discutida) e, sobretudo, da interpretação sistemática dos dispositivos relativos ao método da equivalência patrimonial, à distribuição e à capitalização de lucros. Ressalte-se aqui que todos esses métodos de interpretação convergem.

Especificamente quanto à interpretação sistemática é muito fácil perceber que não se deve considerar somente a leitura do parágrafo, mas também (e sobretudo) a leitura do caput do próprio artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Aliás, essa é uma regra hermenêutica básica, o parágrafo deve sempre se referir ao caput, sendo que sua consideração em separado gera problemas de contexto e, o que é pior, gera a famosa falácia de ênfase em que, se acentuando um aspecto da realidade, acaba-se por negar a própria realidade. Ora, no caput, é referido que os lucros ou dividendos pagos ou creditados é que não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda. Portanto, interpretando o parágrafo nos limites do que dispõe o caput, concluímos facilmente que a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo de aquisição de participações societárias é aquela referente a lucros passíveis de efetiva distribuição aos sócios ou acionistas sem tributação.

Por seu turno, conforme já colocado no início desse voto, temos que o método da equivalência patrimonial teve por objetivo o

reconhecimento de lucros de investidas, mesmo antes de sua distribuição.

Não se está aqui negando a existência de um lucro decorrente do ajuste de equivalência patrimonial, mas não podemos deixar de levar em conta o fato de o lucro não é efetivamente distribuído mais de uma vez. Com efeito, o lucro decorrente do ajuste por equivalência patrimonial, é somente o reflexo do lucro auferido pela pessoa jurídica operacional (investida), esse último sim, passível de efetiva distribuição.

(...)

Considerando que a efetiva distribuição de lucros deve se dar a partir da pessoa jurídica operacional, essa distribuição, seguida de subscrição de aumento de capital nas empresas componentes de um grupo econômico (a pessoa jurídica operacional e suas holdings) deve ter por efeito patrimonial o aumento de capital em toda a cadeia de entidades relacionadas societariamente. Por óbvio não é possível distribuir mais de uma vez o mesmo lucro (o lucro e seus reflexos por equivalência patrimonial), portanto também não deve ser aceitável, pelo menos para fins fiscais, capitalizá-lo mais de uma vez.

A conclusão acima é inevitável, porque: as disponibilidades passíveis de distribuição estão no patrimônio da pessoa jurídica operacional, que somente pode distribuir o lucro para sua proprietária direta, a holding; já, a holding, somente pode distribuir o lucro aos acionistas, pessoas físicas, após o recebimento dos recursos da pessoa jurídica operacional; os acionistas, por sua vez, somente podem aumentar capital na holding, em que possuem participação direta; e por fim, a holding, com os recursos recebidos, poderá aumentar capital da pessoa jurídica operacional.

Ora, conseqüentemente, somente haverá capitalização de lucros efetivamente distribuíveis caso todas as pessoas jurídicas da cadeia societária (holdings e empresa operacional) realizem a capitalização. Ao contrário, caso ocorra apenas a capitalização dos lucros de holdings, o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não incide, devendo ser mantido o valor da participação societária pelos proprietários, até mesmo porque os efetivos lucros da pessoa jurídica operacional ainda poderão ser distribuídos sem tributação (para os próprios sócios) ou para futuros adquirentes.

E, ainda, quando houver holdings mistas, com operações próprias, a capitalização de seus lucros, sem que tenha ocorrido a correspondente capitalização dos lucros das investidas, somente poderá ter efeito parcial na atualização do custo da participação societária de seus sócios. Isso é facilmente calculado com base na memória de cálculo abaixo:

() Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding

()

Lucro/Reservas Existentes na Investida () % de participação*

(=) Lucro passível de distribuição pela Holding

(/) Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding

(=) Percentual aceitável para aumento do custo da participação

() Valor do aumento de custo considerando o total do lucro capitalizado pela Holding*

(=) Valor aceitável para aumento do custo

Repara-se que a memória de cálculo acima é simples, utilizando somente as quatro operações matemáticas e os dados constantes dos balancetes da holding e da correspondente investida, na data da capitalização de lucros. Ela atende a aplicação do disposto no Art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, tanto no caso de holdings mistas (com operações próprias), como no caso de distribuição diferenciada de lucros (em percentual diferente daquele da participação societária do acionista).

Verifico que, no caso dos autos, somente houve capitalização de lucros nas holdings, tendo sido mantido sem capitalização todo o lucro da pessoa jurídica operacional.

Com efeito, no caso dos autos: ocorreram duas capitalizações seguidas de lucros, ambos reconhecidos em decorrência da aplicação do método de equivalência patrimonial às participações societárias de duas holdings (a NOVA PACTUAL e a PACTUAL) e não houve a capitalização dos lucros auferidos pela pessoa jurídica operacional (o BANCO PACTUAL); a autoridade fiscal, insurgindo-se contra a sequência de capitalizações perpetradas pelo contribuinte, achou por bem arbitrar em R\$ 6.412.601,55 o valor do custo das ações do autuado, correspondente à participação no custo unitário médio da ação da última sociedade holding incorporada (Pactual S/A), conforme demonstrado na planilha de apuração à efl. 1065.

(...)

Ora, como, (a) em primeiro lugar, a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo da participação societária é somente aquela relativa aos lucros efetivamente distribuíveis isentos de tributação e como, (b) em segundo lugar, a distribuição de lucros com isenção de tributação foi, no caso, efetivamente transferida (aos adquirentes do banco, ou terceiros por eles determinados), (c) podemos concluir que as capitalizações de lucros realizadas não podem ter qualquer efeito no custo da participação alienada."

Adaptando o penúltimo parágrafo, acima, ao presente processo, temos: a autoridade fiscal, insurgindo-se contra a sequência de capitalizações perpetradas pelo contribuinte, achou por bem arbitrar em R\$ 183.194.183,97 o valor do custo das ações do autuado, correspondente à participação no custo unitário médio da ação da última sociedade holding incorporada (Pactual S/A), conforme demonstrado na planilha de apuração à efl. 131.

Assim, assentado que as capitalizações de lucros levadas a cabo pelo Contribuinte efetivamente não poderiam operar qualquer efeito no custo da participação alienada, corretas as glosas efetuadas pela Fiscalização, bem como o cálculo para apuração do custo de aquisição a ser considerado.

3. Dos juros de mora e da multa de ofício.

Sobre o tema, o CARF editou a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Destarte, o entendimento aplicado no acórdão recorrido, no sentido de que sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, encontra-se em perfeita consonância com a súmula acima.

Diante do exposto, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente).

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, incidente sobre ganhos de capital obtidos quando do recebimento de parcelas, cuja operação de alienação foi efetuada a prazo. O presente processo diz respeito às parcelas recebidas em 2010 e 2011.

O objeto da autuação foi a alienação das ações do Banco Pactual S/A, de propriedade do sócio autuado, precedida de reorganização societária ocorrida entre sociedades *holdings*, que detinham as ações do citado banco. A operação consistiu na extinção das *holdings* que detinham participação societária no banco, por meio de sucessivas incorporações reversas, culminando com a alienação das ações do Banco Pactual diretamente pelos acionistas pessoas físicas da instituição. A reorganização societária teve como consequência a majoração do custo das ações alienadas, o que gerou a redução do ganho de capital tributável, obtido pelo acionista pessoa física.

A presente Declaração de Voto visa demonstrar a necessidade de coerência na aplicação da legislação tributária, que não pode ser arguida de forma casuística mas sim independentemente do resultado favorável a este ou àquele sujeito processual.

Nesse passo, importa registrar que o planejamento tributário aqui tratado envolveu inúmeros sócios, sendo que apenas um deles teve o Recurso Voluntário provido, quando do julgamento da primeira parcela da alienação a prazo. Quanto a todos os demais inúmeros sócios, estes apenas obtiveram a desqualificação da multa de ofício, porém o planejamento tributário, em si, foi rechaçado pelos Colegiados Ordinários do CARF e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que tange ao Recurso Especial do Contribuinte ora em julgamento - um dos inúmeros sócios que tiveram resultado desfavorável quando do julgamento do recurso relativo à primeira parcela - este visa discutir, preliminarmente, o termo inicial do prazo decadencial para lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, no caso de alienação a prazo.

A situação traz à baila, inevitavelmente, o julgamento do Recurso Especial de outro sócio, no processo nº 12448.721981/2014-66, único em que se obteve êxito quando do julgamento da primeira parcela do ganho de capital, razão pela qual o argumento principal do apelo (Acórdão nº **9202-007.321, de 25/10/2018**) era a aplicação, às demais parcelas, da coisa julgada relativa à primeira parcela, ao fundamento de que haveria um único fato gerador do imposto, independente das parcelas. Nessa toada, a argumentação acerca da aplicação da coisa julgada relativa à primeira parcela (que fora favorável ao Contribuinte) esprou-se pela decadência, que naqueles autos foi suscitada como “**momento da ocorrência do fato gerador no lançamento de ganho de capital relativo à alienação a prazo, do que irradiaria efeitos sobre a decadência**”.

Já naquele momento esta Conselheira alertou sobre a necessidade de coerência quanto à aplicação de tese que, em determinado caso concreto, pode conduzir a um resultado favorável ao Contribuinte, porém em outros casos a aplicação da mesma tese pode levar a resultado desfavorável a esta mesma Parte, daí o perigo de aplicações casuísticas. Confira-se o que constou do voto condutos do Acórdão nº 9202-007.321:

Durante o julgamento, muito se falou sobre o fato de terem sido prolatadas decisões conflitantes, relativamente às parcelas recebidas, sendo que, no presente caso, a decisão que tornou-se definitiva, cuja aplicação automática às demais parcelas foi pleiteada pelo Contribuinte, obviamente é a decisão que lhe foi favorável. Entretanto, claro está que a tese de aplicação da coisa julgada teria de ser aplicada de forma genérica, ou seja, não poderia restringir-se às decisões favoráveis a esta ou àquela parte. Com efeito, adotada a tese, haveria casos em que a decisão transitada em julgado seria desfavorável ao Contribuinte, não sendo razoável negar-lhe o direito ao exercício de sua defesa, com vistas à revisão do lançamento de outra parcela.

E de fato aportou à Instância Especial o presente processo, cujo julgamento da primeira parcela foi desfavorável ao Contribuinte, o que vem a referendar tudo o que foi registrado no Acórdão nº 9202-007.321, eis que, nesse caso específico, raciocinar em termos de fato gerador único, atraindo a aplicação da coisa julgada relativa à primeira parcela, além de contrariar o ordenamento jurídico, retiraria do Contribuinte a chance de revisão de uma decisão que lhe foi desfavorável. E isso foi claramente registrado no voto condutor do Acórdão nº 9202-007.321:

Assim, a prolação de decisões conflitantes faz parte da rotina dos tribunais, mormente quando se trata de matéria nunca antes examinada pelos diversos Colegiados, como foi o caso da alienação do Banco Pactual, quando os inúmeros processos aportaram no CARF. Registre-se que esta decisão favorável, que o Contribuinte quer aplicar às demais parcelas, foi a primeira proferida em face desta operação, quando iniciou-se a apreciação dos lançamentos das primeiras parcelas recebidas por dezenas de sócios, sendo que em todos os demais Recursos Voluntários o resultado foi o provimentos parcial, apenas para desqualificar a multa de ofício. Nesse contexto, analisando a alienação do Banco Pactual de um ponto de vista mais amplo,

não seria razoável aplicar-se automaticamente, no presente caso, exatamente a decisão que caracterizou a única exceção e não a solução aplicada a todos os demais recursos.

Por último, importa lembrar que o papel da Câmara Superior de Recursos Fiscais é justamente o de harmonizar a jurisprudência do CARF, uniformizando a aplicação da legislação tributária.

Destarte, coerentemente com o voto que proferi no Acórdão nº 9202-007.321, adoto o mesmo posicionamento quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do ganho de capital, seja para efeito de aplicação de coisa julgada relativa à primeira parcela, seja para o fim de aferição acerca da decadência. E nesse passo reitero o entendimento no sentido de que o fato gerador do ganho de capital, nos casos de venda parcelada, **para todos os efeitos**, ocorre na data de pagamento de cada parcela recebida.

Quanto aos argumentos do Recurso Especial do Contribuinte, estes obviamente não mais incluem a reivindicação de aplicação da coisa julgada relativa à primeira parcela, eis que tal resultado lhe foi desfavorável, o que mais uma vez revela a pertinência do alerta contido no Acórdão nº 9202-007.321. Entretanto, para os efeitos de aferição da decadência, curiosamente os argumentos continuam no sentido de que teria ocorrido um fato gerador único, no momento da alienação, independente das parcelas, o que motiva esta Conselheira a reiterar os fundamentos que a levaram a aplicar a mesma tese quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, quaisquer que sejam os efeitos. Assim, a seguir trago à colação o voto proferido naquela assentada, já adaptado para a situação do processo em julgamento.

Primeiramente, registra-se que o art. 114, do CTN, dispõe que o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, analisando-se o art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, verifica-se que dito dispositivo é cristalino ao dispor que nas alienações a prazo o ganho de capital é tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Confira-se:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

No mesmo sentido é o art. 140 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 1999):

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

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

Como se pode constatar, ditas normas fixaram o momento de apuração do valor a ser tributado a título de ganho de capital, que não necessariamente corresponde à data em que o respectivo Imposto de Renda passa a ser devido pelo Contribuinte. Assim, na alienação a prazo, apura-se o valor a ser tributado a título de ganho de capital na data da alienação, efetuando-se o pagamento do correspondente imposto somente após a data em que o valor da venda for efetivamente recebido pelo alienante do bem. Nesse sentido o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, assim estabelece:

“Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada 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.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.”

Destarte, na venda a prazo, no momento em que ocorre a alienação, ainda não há imposto devido, tendo em vista que o recebimento de cada parcela, que é o que caracteriza a obrigação tributária, ainda não ocorreu. Esse entendimento harmoniza-se perfeitamente com o art. 43, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“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:

I - 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.”

Assim, no presente caso, o valor a ser tributado a título de ganho de capital foi apurado na data em que ocorreu a alienação das ações do Banco Pactual pelo Contribuinte, em dezembro de 2006, oportunidade em que foi recebida e tributada a primeira parcela. Entretanto, quando foram recebidas as demais parcelas, em 2010 e 2011, é que de fato ocorreram os fatos geradores do imposto referentes ao ganho de capital de cada uma dessas parcelas.

Importante ressaltar que a Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 2º, dispõe que o *Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos*. Note-se que o ganho descrito pela norma representa, essencialmente, o acréscimo patrimonial, ou seja, o recebimento das parcelas avençadas. E nem poderia ser diferente, uma vez que a pessoa física está sujeita ao regime de caixa.

Assim, interpretando-se a legislação de forma sistemática, mormente o art. 7º, da Lei nº 8.981, de 1995, constata-se que o art. 21 não pretendeu regular todos os aspectos do ganho de capital das pessoas físicas mas sim fixar a alíquota única de 15%, já que não mais ser-lhe-ia aplicável a tabela progressiva. Confira-se:

*“Art. 7º. A partir de 1º de janeiro de 1995, a renda e os proventos de qualquer natureza, **inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.***

(...)

*Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, **à alíquota de quinze por cento.***

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos." (grifei)

Não é por acaso que a lei determinou que o pagamento do imposto deve ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Tal fato, por si só, demonstra a determinação legal do deslocamento do fato gerador do ganho de capital, para o momento do recebimento de cada parcela.

Ora, não teria qualquer lógica a interpretação no sentido de que os rendimentos da pessoa física sujeitos ao ajuste anual, cujos fatos geradores ocorrem durante o ano-calendário e aperfeiçoam-se em 31 de dezembro, fossem tributados na medida do seu recebimento, e quanto ao ganho de capital, cujo fato gerador passou a ser instantâneo, a conclusão fosse em sentido contrário. Com efeito, se os rendimentos sujeitos ao ajuste devem ser tributados na medida do seu recebimento, com muito mais razão assim deve ocorrer com os ganhos de capital, sobre os quais foi expressamente ressalvada a manutenção da legislação anterior, no que coubesse. Com efeito, a legislação posterior em momento algum dispôs em sentido contrário à aplicação dessa regra aos ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas.

Há ainda quem compare o ganho de capital recebido em parcelas, com a tributação dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, em que, embora os fatos geradores ocorram ao longo do ano-calendário, o imposto somente é apurado e exigido após a entrega da Declaração de Ajuste Anual.

Com todas as vênias, a comparação é absolutamente imprópria, já que os rendimentos sujeitos ao ajuste já foram tributados na fonte, ou por meio do recolhimento do carnê-leão, no momento do seu recebimento, o que reforça a conclusão acerca da aplicação do regime de caixa. Com efeito, no que tange a essa espécie de rendimentos, o que ocorre em abril do ano seguinte aos fatos geradores é apenas um ajuste, visto que o tributo já foi retido pela fonte pagadora ou recolhido pelo próprio Contribuinte, durante o ano-calendário. E assim mesmo esse ajuste é, em regra, favorável ao Contribuinte, que pode até passar de devedor a credor, ou seja, com direito a restituição do imposto. Assim, o exemplo deixa patente que a exigência do imposto é no momento do recebimento do rendimento.

Trazendo o exemplo acima para o tema ora tratado, considerando o fato gerador ocorrido no momento da alienação, a conclusão seria no sentido da obrigatoriedade de pagamento integral do imposto no momento da alienação, com a efetivação de ajustes a cada parcela recebida, a ver se o valor corresponderia efetivamente ao devido, ou se haveria direito a restituição, no caso de falta de recebimento ou recebimento a menor das parcelas. Com efeito, tal procedimento não seria considerado razoável pelas pessoas físicas.

Assim, no caso do ganho de capital, claro está que a apuração efetuada quando da alienação visa tão-somente possibilitar o pagamento relativo à primeira parcela, já que o custo precisa ser proporcional ao valor recebido naquele momento. A partir daí, os elementos referentes a cada uma das parcelas vincendas podem sofrer alteração, como inclusive ocorreu no presente caso, em que a partir da segunda parcela houve redução do custo em função da distribuição de lucros em 2007. Ademais, pode ocorrer de eventualmente uma das parcelas sequer ser paga, ou ser paga a menor, ou estar sujeita a alguma condição ou termo, enfim, por qualquer ângulo que se analise, não há como entender que haveria um único fato gerador ocorrido na alienação a prazo.

Destarte, resta patente que o fato gerador do ganho de capital, nos casos de venda parcelada, ocorrerá na data do recebimento de cada parcela.

O tema já foi por demais debatido nesta 2ª Turma da CSRF, citando-se os seguintes precedentes:

Acórdão 9202-003.770, de 16/02/2016

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - GANHO DE CAPITAL.

Ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural o fato gerador se dá no momento do efetivo ganho de capital. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente."

Acórdão 9202-003.819, de 08/03/2016

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial.

Recurso Especial do Contribuinte Negado"

Acórdão 9202-003.820, de 09/03/2016

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial.

Recurso Especial do Contribuinte Negado"

Acórdão 9202-007.178, de 30/08/2018

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial."

Assentado que no caso de ganho de capital em alienação a prazo, o recebimento de cada parcela configura a ocorrência de um fato gerador distinto, obviamente que a exigência do respectivo crédito tributário não apurado ou apurado a menor pelo Contribuinte somente pode ser formalizada por meio de um lançamento, como foi feito no presente caso, que envolveu vários lançamentos, sendo que ora se trata das parcelas recebidas em 2010 e 2011.

Assim, a interpretação no sentido de que a contagem do prazo decadencial é a partir da data da alienação configuraria contradição normativa, qual seja, para fins de determinação do termo inicial contar-se-ia a partir da assinatura do contrato (regime de competência), e para fins de pagamento do imposto, contar-se-ia a partir do recebimento das parcelas (regime de caixa). Não parece razoável a utilização de dois critérios totalmente antagônicos para determinação da contagem do prazo decadencial, razão pela qual o fato gerador do ganho de capital, nos caso de venda parcelada, como exaustivamente demonstrado, ocorrerá na data de pagamento de cada parcela recebida, respeitando-se o regime de caixa. E assim, a partir de cada uma delas, deve-se contar o prazo decadencial.

No presente caso, o negócio jurídico foi celebrado em dezembro de 2006, as parcelas consideradas no lançamento referem-se a 18/03/2010, 30/09/2010, 18/03/2011 e 01/07/2011, e a ciência do Auto de Infração se deu em 29/07/2014 (fls. 368/369), portanto não ocorreu a decadência, seja pela aplicação do art. 150, § 4º, seja pela aplicação do art. 173, I, ambos do CTN.

Quanto à jurisprudência que corrobora o entendimento esposado no presente voto, além dos julgados já colacionados, cita-se:

Acórdão 2202-002.860, de 05/11/2014

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

(...)

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO. FATO GERADOR.

Na apuração do ganho de capital decorrente de alienação a prazo, deve ser considerado o fato gerador como ocorrido na data do recebimento de cada uma das parcelas pactuadas, à medida do seu recebimento.

(...)

Recurso parcialmente provido.

Acórdão 2101-002.674, de 21/01/2015

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IRPF. GANHO DE CAPITAL. RECEBIMENTO PARCELADO DE QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ALIENADAS. PARCELAS INDEXADAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial em se tratando de imposto de renda devido sobre o ganho de capital decorrente de contrato de alienação de cotas societárias a prazo e com parcelas indexadas, é o momento do recebimento de cada parcela, pois nesse momento é que se afere de forma definitiva o preço de venda que resta condicionado índice de correção monetária. Precedente.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Acórdão 2402-005.975, de 12/09/2017

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL A PRAZO. FATO GERADOR. APURAÇÃO DA DECADÊNCIA.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial.

Acórdão 2401-005.291, de 06/03/2018

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO. PAGAMENTO PARCELADO. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Nas alienações a prazo, o fato gerador do ganho de capital aperfeiçoa-se quando do efetivo recebimento de cada parcela do preço ajustado entre as partes, quando então nasce a obrigação tributária de pagamento do imposto sobre a renda, na proporção delas.

Diante do exposto, no que tange à arguição de decadência, voto com a Relatora apenas pelas conclusões e, quanto às demais matérias, acompanho-a nas conclusões e fundamentos.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo