



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

Processo nº	12448.735359/2011-92
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-007.320 – 2ª Turma
Sessão de	25 de outubro de 2018
Matéria	GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A PRAZO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GILBERTO SAYÃO DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. FATOS GERADORES DISTINTOS.

No caso de alienação a prazo, cada parcela recebida constitui fato gerador distinto e autônomo, sem qualquer vinculação a eventual decisão administrativa porventura proferida quando do julgamento relativo a parcela de tributo anteriormente exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que negaram provimento ao recurso. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Ana Paula Fernandes não apresentou a Declarações de Voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF). Julgamento iniciado na reunião de 09/2018.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, incidente sobre ganho de capital obtido quando do recebimento de parcela, cuja operação de alienação foi efetuada a prazo. As parcelas foram recebidas em 2006, 2009, março e setembro de 2010 e março e julho de 2011. **O presente processo diz respeito à segunda parcela, recebida em 2009.**

As operações foram assim descritas pela Fiscalização (Termo de Verificação Fiscal de fls. 958 a 992):

- as 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, consequentemente, a supressão de tributos devidos pela pessoa física relativos à alienação do Banco;

- por meio de contrato firmado em 09/05/2006, entre a UBS AG, a Pactual S.A (controladora direta do Banco Pactual S.A.) e as pessoas físicas com participação indireta no patrimônio do Banco Pactual S.A., definiu-se, entre outras coisas, que as *holdings* detentoras de todas as ações do Banco Pactual S.A seriam extintas mediante a reorganização, para que os sócios pessoas físicas assumissem a condição de proprietários diretos das ações negociadas;

- o pagamento das ações do Banco Pactual S.A. foi parcelado, sendo a primeira parcela paga na data de “Fechamento” da compra e venda das ações, o que correu em dezembro de 2006, e a segunda parcela em data posterior, denominada “Pagamento Diferido”;

- os sócios pessoas físicas providenciaram uma reestruturação societária no ano-calendário de 2006, mediante incorporações às avessas das *holdings* controladoras do Banco, o que permitiu que a transferência das ações do Banco Pactual S.A. ao UBS AG fosse feita diretamente pelos sócios pessoas físicas;

- em 28/12/2004 e 31/12/2005, foram realizados aumentos do capital social de Pactual Participações Ltda, nos valores de R\$ 210.000.000,00 e R\$ 130.000.000,00, respectivamente, passando de R\$ 125.000.321,05 para R\$ 335.000.321,71 em 28/12/2004 e R\$ 465.000.320,61 em 31/12/2005, mediante capitalização de parte dos lucros retidos na conta lucros acumulados da sociedade;

- em 31/12/2005, a Pactual Participações Ltda foi incorporada por Pactual Participações S/A, cujo capital social passou de R\$ 26.969.514,00 para R\$ 70.118.786,40 (aumento de R\$ 43.149.272,40), e posteriormente a Pactual Participações S/A transformou-se em Nova Pactual Participações Ltda;

- em 13/10/2006, foi realizado o aumento do capital social da Nova Pactual Participações Ltda, no valor de R\$ 686.000.000,00, passando de R\$ 70.118.786,40 para R\$ 756.118.786,40, mediante capitalização dos créditos detidos pelos sócios quotistas contra a sociedade;

- em 13/10/2006, a Pactual Holdings S/A, aumentou seu capital social em R\$ 202.500.000,00, mediante a capitalização de créditos detidos contra a sociedade e a capitalização da reserva legal da Companhia;

- em 13/10/2006, a Pactual Holdings S/A foi incorporada por Pactual S/A, passando o capital social da incorporadora de R\$ 34.498.190,25 para R\$ 64.248.147,47, e também nesta data a Nova Pactual Participações Ltda foi incorporada por Pactual S/A, cujo capital social passou de R\$ 64.248.147,47 para R\$ 97.841.295,93;

- em 01/11/2006, o capital social da Pactual S/A foi aumentado em R\$ 3.862.542,92, passando para R\$ 101.698.838,85, com a consequente emissão de duas ações preferenciais subscritas pelos acionistas André Santos Esteves e Gilberto Sayão da Silva, e integralizadas mediante a capitalização de créditos por eles detidos contra a sociedade;

- em 03/11/2006, a Pactual S/A aumentou seu capital social em R\$ 996.087.876,00, passando este para R\$ 1.097.786.714,85, mediante a capitalização de créditos detidos pelos acionistas contra a Companhia;

- em 01/12/2006, a Pactual S/A foi incorporada pelo Banco Pactual S/A, vertendo-se para o incorporador o patrimônio líquido da incorporada, de R\$ 1.149.597.660,18.

- a partir deste último evento, os acionistas pessoas físicas passaram a ter participação direta no Banco Pactual S/A, detendo as ações que posteriormente foram alienadas;

- assim, constata-se um padrão nos eventos societários: após o incremento dos respectivos Patrimônios Líquidos das companhias, em decorrência dos ajustes de equivalência patrimonial originados pelo lucro do Banco Pactual S/A, todas as companhias Investidoras (Nova Pactual Participações Ltda, Pactual Holdings S/A e Pactual S/A) tiveram seus lucros e reservas capitalizados, sendo depois incorporadas pelas suas Investidas, operações estas inversas ao processo normal, que é o da Investidora incorporar a Investida;

- nos processos de incorporação reversa houve majoração irregular no custo das ações alienadas, tendo em vista que o processo de extinção das *holdings* Pactual Participações Ltda, Nova Pactual Participações Ltda e Pactual Holdings S/A, com a anterior capitalização de dividendos nos valores de R\$ 210.000.000,00, R\$ 130.000.000,00, R\$ 43.149.272,40, R\$ 202.500.000,00, R\$ 686.000.000,00, não poderiam gerar aumento no custo das ações alienadas do Banco Pactual S/A, uma vez que, posteriormente, houve acréscimo cumulativo do custo das aludidas ações alienadas com a incorporação do acervo líquido da Pactual Holdings S/A e da Nova Pactual Participações Ltda e, mais tarde, a capitalização dos dividendos da companhia Pactual S/A, anteriormente à sua incorporação pelo Banco Pactual S/A, no valor de R\$ 1.063.293.524,60, que representa a soma das parcelas R\$ 29.749.957,22, R\$ 33.593.148,46, R\$ 3.862.542,92 e R\$ 996.087.876,00;

- com a incorporação, todo o acervo líquido da Pactual S/A (PL), no valor de R\$ 1.149.610.206,41, foi incorporado pelo Banco Pactual S/A;

- as ações ou quotas recebidas pelo sócio ou acionista, em decorrência do aumento de capital subscrito pela sociedade fundida, incorporada ou cindida, continuam sendo basicamente as mesmas de antes, ainda que qualitativamente tenham sofrido alteração, da

mesma forma que se aceitaria indiscutivelmente como inalterada a participação societária dos sócios ou acionistas que participavam de sociedade que tenha incorporado patrimônio de outra;

- assim, conclui-se que o custo da ação alienada por cada acionista tem como base a participação de cada um deles no capital social da Pactual S/A, em 01/12/2006, todavia o contrato firmado na compra e venda do Banco Pactual S/A determinava que, entre a data da celebração do negócio e a data de sua efetivação os lucros auferidos seriam objeto de distribuição aos antigos proprietários, de tal forma, que em 22/02/2007, os acionistas alienantes, àquela época ex-acionistas, receberam o valor de R\$ 290.754.000,06 a título de dividendos;

- dito valor, portanto, refere-se a lucros auferidos até 01/12/2006 e, para que pudessem ser distribuídos, deveriam estar incluídos no patrimônio líquido da Pactual S/A, por isso esta parcela deve ser deduzida do custo de aquisição apurado;

- desta forma, apura-se o custo das ações alienadas pelo Contribuinte, que é de R\$ 183.194.183,97, correspondente a 21,20% do total da sociedade;

- o que evidencia a irregularidade é que o sujeito passivo recebeu novas ações em troca das extintas, por ocasião da extinção da Nova Pactual Participações Ltda, mantendo assim em sua propriedade a mesma parcela que detinha indiretamente do Banco Pactual S/A, entidade que concentrava a efetiva riqueza econômica e financeira do grupo empresarial, como também aumentou o custo de aquisição de tais ações por meio de dividendos não distribuídos;

- os dividendos capitalizados são os mesmos, na medida em que as Reservas e Lucros capitalizados por Nova Pactual Participações Ltda e Pactual S/A nada mais são que o Resultado da Equivalência Patrimonial do Banco Pactual S/A;

- as operações engendradas pelas citadas sociedades empresariais (uma autêntica cadeia de repercussões de equivalência patrimonial), no que concerne à questão da incorporação de lucros e dividendos, somente encontra lastro jurídico-contábil-financeiro no que se refere àqueles gerados pelo Banco Pactual S/A, com repercussão na controladora Pactual S/A;

- eventuais ajustes promovidos pelo Banco Pactual S/A, em função de acréscimos patrimoniais ocorridos nas sociedades Pactual Participações Ltda e Nova Pactual Participações Ltda, nada mais eram que a própria riqueza gerada pelo Banco Pactual S/A, as quais já haviam sido consignadas no patrimônio de Pactual S/A;

- a capitalização cumulativa dos lucros de equivalência patrimonial, majorando o custo de aquisição das ações acima do cabível, não pode ser admitida, por ser ilícita; ademais, deve ser inibida, para que no futuro não reste comprometida a eficácia de toda tributação do ganho de capital sobre participações societárias, uma vez que o estratagema contábil viabilizaria a utilização de “empresas de papel” (*holdings*), tão-somente para evitar-se o pagamento de imposto de renda sobre ganho de capital, distorcendo-se a percepção do Fisco acerca da capacidade contributiva dos sócios pessoas físicas;

- com tais procedimentos, os ex-acionistas informaram no Demonstrativo de Ganho de Capital de suas Declarações de Ajuste Anual o custo majorado de suas ações, inserindo, dessa forma, elementos inexatos com o fim de pagar menos imposto de renda, conduta que se insere no contexto de fraude à fiscalização tributária, sendo o tipo doloso (art.72, da Lei 4.502, de 1964).

Em sessão plenária de 08/02/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.425 (fls. 1.345 a 1.390), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FATO
GERADOR TRIBUTÁRIO. INDIVIDUALIZAÇÃO.**

O momento de ocorrência do fato gerador é aquele previsto no artigo 116 do CTN. No caso de alienação de ações, por valores superiores ao seu custo de aquisição, o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ocorre no momento da efetiva alienação.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. DECISÃO
ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL. EFEITOS.**

O artigo 156, IX, afirma que a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, extingue o crédito tributário, decorrente do lançamento tributário que verificou a ocorrência do fato gerador, assim entendida a comprovação da prática pelo sujeito passivo do ato previsto na lei tributária como fato instaurador da relação jurídica tributária.

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

Devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado quando 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. Inteligência do artigo 135 do Decreto nº 3.000, de 1999.

**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.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. COMPROVAÇÃO
DAS CONDUTAS LEGALMENTE PREVISTA. NECESSIDADE.**

Ausente a comprovação da prática intencional, pelo sujeito passivo, das condutas reprovadas pela Lei nº 9.430/96 é inaplicável a qualificadora da multa de ofício.”

A decisão foi assim resumida:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezzera e Dione Jesabel Wasilewski. Apresentarão declaração de voto os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado). Realizaram sustentação oral, pelo Contribuinte, o Dr. Luis Cláudio Gomes Pinto, OAB/RJ 88.704/RJ e pela Fazenda Nacional o Procurador Moises de Sousa Carvalho Pereira.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 16/03/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.391) e, em 02/05/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.392 a 1.408 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.460), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **ausência de vinculação entre os diferentes fatos geradores decorrentes de alienação a prazo, no que tange à aplicação dos efeitos da coisa julgada**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 20/06/2017 (fls. 1.461 a 1.468).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- a leitura dos arts. 2º, 8º e 21 da Lei nº 7.713, de 1989, 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;

- e tal constatação é condizente com a regra geral do regime de caixa que se aplica às pessoas físicas, no sentido de que o imposto é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos;

- não se diga que a redação do art. 140 do RIR/99 e do art. 31 da IN SRF nº 84, de 2001, tem o condão de definir outro momento da ocorrência do fato gerador em caso de alienação a prazo; primeiro porque tal matéria é privativa de lei e o regramento não poderia afastar-se da legislação que lhe deu origem; e segundo porque sequer foi este o intuito das regras indicadas, uma vez que visam apenas e tão somente referir-se à forma de apuração do tributo;

- 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 imponível, inexistindo, nesse momento, disponibilidade jurídica e econômica, aspecto imprescindível para a respectiva incidência tributária;

- com efeito, a alienação de ações pactuada pelo contribuinte, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar o tributo, constituindo-se em mera expectativa de que tais valores venham a se tornar efetivos;

- 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, e cada parcela será um fato gerador diverso, nos termos da legislação;

- necessário observar que no caso em análise sequer as parcelas subsequentes tinham valores líquidos, passíveis de serem definidos no momento da alienação, uma vez que inúmeras regras do contrato tornavam o montante a ser recebido submetido a fatores variáveis (cláusulas 1.3 e 1.4 do contrato);

- 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;

- com efeito, decisão proferida em processo administrativo que analisou o fato gerador relativo à parcela paga no ano-calendário 2006 não tem qualquer relevância para o deslinde da questão que ora se coloca em apreciação.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao Recurso Especial, restabelecendo-se o lançamento.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 28/06/2017 (Termo de Vista de fls. 1.474), o Contribuinte ofereceu, em 12/07/2017 (carimbo de fls. 1.484), as Contrarrazões de fls. 1.484 a 1.495, contendo os seguintes argumentos:

- diferentemente do que sustenta a PGFN, o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital é único e ocorre no momento da alienação do bem ou direito por valor superior ao do custo de aquisição do alienante, havendo, portanto, o acréscimo patrimonial do mesmo;

- trata-se de fato gerador instantâneo, no qual o tributo é apurado no momento em que o sujeito passivo pratica a conduta típica (alienação do bem ou direito), nos termos do art. 21, da Lei nº 8.981, de 1995;

- o fato de o pagamento do preço ser feito a prazo em nada altera o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital;

- o que a lei determina é tão somente o diferimento do pagamento do Imposto de Renda para o momento do recebimento do preço de venda pelo alienante, havendo mero deslocamento do vencimento do tributo, e não do seu fato gerador, que continua sendo a data da alienação do bem ou direito, conforme se extrai do art. 21, da Lei nº 7.713, de 1988;

- o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, não pode ser invocado no presente caso por uma simples razão: quando editada a referida lei, o Imposto de Renda incidente sobre os ganhos de capital era apurado juntamente com o imposto devido sobre os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte no mês;

- impunha-se, na época, a inclusão dos ganhos de capital na declaração de ajuste anual e a sua apuração conjunta com o IR incidente sobre os rendimentos de outras fontes;

- sob a Lei nº 8.981, de 1995 (art. 21), os ganhos de capital passaram a ser tributados em separado e em definitivo, deixando de integrar a base de cálculo do Imposto de Renda apurado mensalmente, e ajustado anualmente;

- em outras palavras, o art. 21, da Lei nº 8.981, de 1995, revogou tacitamente o art. 2º, da Lei nº 7.713, de 1988, no que se refere aos ganhos de capital;

- por sua vez, o art. 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, citado e transscrito pela PGFN no Recurso Especial, trata de hipótese de "*pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País*", ou seja, não é a hipótese deste processo;

- o art. 43, do CTN também não pode ser invocado para fundamentar o argumento da PGFN de que o fato gerador ocorre na data do recebimento das parcelas;

- em primeiro lugar porque é no momento da alienação das ações pelo Contribuinte - e não no momento do recebimento das parcelas do preço de venda - que se tem a aquisição de disponibilidade jurídica da renda, ou seja, no momento em que as ações foram transferidas do patrimônio do Contribuinte para o UBS já se pode dimensionar a renda acrescida ao seu patrimônio, resultante da mais valia das ações;

- em segundo lugar porque o art. 21, da Lei nº 7.713, de 1988, reproduzido no art. 140, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, elegeu o momento da venda como aquele em que ocorre o fato gerador e, ao fazê-lo, não extrapolou os limites do CTN;

- o alienante deverá, no momento da venda: (i) apurar o ganho de capital, que corresponderá à diferença positiva entre o preço de venda e o respectivo custo de aquisição; (ii) em seguida, apurar o "*percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida*"; e (iii) aplicar a alíquota vigente;

- por ocasião do recebimento das parcelas seguintes, o alienante deverá tão somente aplicar o "*percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida*" calculado no momento da venda e, após, a alíquota do Imposto de Renda em vigor, não se podendo imputar mais, nesse momento, o custo de aquisição ao valor da parcela recebida;

- com efeito, a legislação não prevê uma nova apuração do ganho de capital no recebimento de cada parcela;

- a situação versada no Auto de Infração de 2009 e no de 2011 é uma só: o ganho de capital auferido pelo Contribuinte na venda das ações do Banco, realizada em 2006, havendo um único fato gerador - a venda das ações do Banco, uma mesma base de cálculo - a diferença entre o preço de venda das ações do Banco e seu custo; e um único Contribuinte;

- na prática, a decisão definitiva julgou ter sido calculado corretamente o próprio percentual de diferimento que deve ser aplicado no cálculo do imposto devido sobre cada parcela recebida na venda do Banco, não podendo mais este percentual ser modificado, devendo ser utilizado para todas as parcelas recebidas pelo Contribuinte em razão da venda de suas ações do Banco.

Ao final, o Contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 08/02/2018 (carimbo de fls. 1.662), o Contribuinte apresentou a petição de fls. 1.662 a 1.678, requerendo a juntada da Solução de Consulta Cosit nº 663, de 27/12/2017.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, incidente sobre ganho de capital obtido quando do recebimento de parcela, cuja operação de alienação foi efetuada a prazo. As parcelas foram recebidas em 2006, 2009, março e setembro de 2010 e março e julho de 2011. **O presente processo diz respeito à segunda parcela, recebida em 2009.**

Todas as parcelas foram objeto de lançamento por parte da Fiscalização, mantido em Primeira Instância. Relativamente à primeira parcela, quando do julgamento em Segunda Instância pela Turma Ordinária do CARF, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, exonerando-se de forma definitiva o respectivo crédito tributário, por meio do Acórdão nº 2102-01.938, de 16/04/2012. Nesse passo, ao julgar o Recurso Voluntário referente à segunda parcela, objeto do presente processo, o Relator, a despeito de concordar com a exigência formalizada pela Fiscalização, entendeu que deveria ser aplicada a decisão definitiva relativa à primeira parcela, ao fundamento de que, tratando-se de um único fato gerador, a primeira decisão operaria os efeitos de coisa julgada sobre as demais parcelas.

Nesse contexto, a Fazenda Nacional visa rediscutir a **ausência de vinculação entre os diferentes fatos geradores decorrentes de alienação a prazo, no que tange à aplicação dos efeitos da coisa julgada.**

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 será 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 no momento da alienação o valor a ser tributado a título de ganho de capital, 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 passo, 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 2009, 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.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, o Contribuinte argumenta que o art. 2º, da Lei nº 7.713, de 1988, ora invocado, teria sido tacitamente revogado pelo art. 21, da Lei nº 8.981, de 1995, no que tange ao ganho de capital, apartado que foi da tributação sujeita ao ajuste anual. Nesse passo, entende o Contribuinte que a nova legislação

estaria trazendo um outro regramento para os ganhos de capital obtidos pelas pessoas físicas, que a seu ver não mais estariam sujeitos à tributação à medida em que fossem percebidos.

Entretanto, interpretando-se a legislação de forma sistemática, mormente o art. 7º, da Lei nº 8.981, de 1995, suscitada pelo Contribuinte, 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 ocorre 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.

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.

Nesse sentido cabe trazer à colação trecho da Declaração de Voto anexa ao acórdão recorrido, proferida pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, abordando a quantidade de ressalvas e condições a que estavam sujeitas as parcelas da operação que ora se analisa:

"Os valores pactuados pela venda das ações, no momento da negociação efetiva, não estavam disponíveis ao vendedor, já que o contrato de compra e venda é rico em cláusulas que podem alterar, ou até mesmo zerar, o pagamento das parcelas iferidas, senão vejamos alguns exemplos:

CLAUSULA 1.3. Pagamento Diferido. Sujeito aos termos e condições aqui previstos, na data especificada na Cláusula .4(d), a Controladora ou, se a Reorganização estiver concluída antes do Fechamento, os Sócios deverão ter direito a receber, como contraprestação adicional pela Compra de Ações, um valor igual a:

(i) (x) US\$1,49 bilhão (sujeito ao ajuste conforme previsto na Cláusula 1.4 (e), se o Lucro Líquido Cumulativo antes do Imposto for maior ou igual a zero e o Aumento das Receitas Cumulativas for maior do que zero;

(y) US\$740 milhões (sujeito ao reajuste conforme previsto na Cláusula 1.4(e), se o Lucro Líquido Cumulativo antes do Imposto for menor do que zero; ou

(z) US\$1,184 bilhão (sujeito ao reajuste conforme previsto na Cláusula 1.4(e) se o Lucro Líquido cumulativo antes do Imposto for maior ou igual a zero, mas o Aumento das Receitas Cumulativas for (ou for considerado de acordo com sua definição) zero (o valor a ser pago em decorrência desta cláusula (i), o "Valor Base do Pagamento Diferido"); menos

(ü) o Valor a Compensar.

Se o valor determinado na subtração do Valor a Compensar do Valor Base do Pagamento Diferido for um número positivo, será aqui denominado "Valor do Pagamento Diferido". Quaisquer controvérsias relativas ao cálculo do Valor a Compensar deverá ser resolvida conforme previsto na Cláusula 1.7. Para que não pairem dúvidas, o Valor Base do Pagamento Diferido mínimo, antes de quaisquer reduções conforme previsto na Cláusula 1.4(e), é US\$740 milhões.

(b) Não obstante qualquer disposição em contrário prevista neste Contrato, nenhum valor deverá ser pago pela Adquirente nos termos desta Cláusula .1.3 se o Valor a Compensar, conforme finalmente determinado de acordo com os termos deste Contrato, exceder o Valor Base do Pagamento Diferido.

CLÁUSULA 1.4. Determinação do Valor Base do Pagamento Diferido, (a) No prazo de 90 dias a partir da Data de Medição Anual, a Adquirente deverá elaborar de boa-fé e entregar aos Representantes do Sócio um extrato (cada uma deles um "Extrato do Pagamento Diferido da Adquirente") contendo o cálculo da Adquirente do Lucro Líquido Anual antes do Imposto e das Receitas Anuais para o Período Anual encerrado em tal Data de Medição Anual (e, no caso da Data de Medição Final, os cálculos da Adquirente do Lucro Líquido Cumulativo antes do Impostos, Aumento da Receita Cumulativa e os cálculos resultantes do Valor Base do Pagamento Diferido), junto documentos comprobatórios razoavelmente detalhados. (...)

SEGUE-SE RITO RELATIVO A QUESTIONAMENTO DOS VALORES, PREVENDO ATÉ MEDIAÇÃO DE EMPRESA INDEPENDENTE. (DESTAQUE INSERIDO)

(...) "Data de Medição Anual" significa 30 de junho de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

(e) "Lucro Líquido Anual antes do Imposto" significa o Lucro Líquido Pro Forma antes do Imposto para os quatro trimestres fiscais anteriores encerrando em cada Data de Medição Anual.

*Período Anual" significa o período de 12 meses encerrando em cada Data de Medição Anual.

"Receita Anual" significa as Receitas Pro Forma para os quatro trimestres fiscais anteriores encerrando em cada Data de Medição Anual.

(h) "Associada" tem o significado previsto na Regra 12b2 da Lei de Mercado de Capitais de 1934.

(i) "Valor Base da Receita Pro Forma" . significa US\$370 milhões. (...)

(r) "Aumento Cumulativo da Receita" significa o valor pelo qual (i) (x) o total das Receitas Pro consolidadas para os 20 trimestres fiscais do Pactual encerrando em 30 de junho de 2011, dividido por (y) cinco excede (ii) o Valor Base da Receita Pro Forma; ressalvado, no entanto, que se o Valor Base da Receita Pro Forma for maior do que o valor determinado de acordo com a alínea (i) desta definição, então o Aumento Cumulativo da Receita deverá ser considerado como sendo zero.

(w) "Data de Medição Final" significa 30 de junho de 2011.

Assim, ainda que deixássemos de lado o texto literal da lei que prevê que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, não observo no presente caso que, na data da celebração do negócio, já havia disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza que ensejasse a configuração plena da hipótese de incidência tributária.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário na parte em que busca demonstrar que o fato gerador do presente processo se confunde com o do lançamento pretérito."

Assim, 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."

Destarte, 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 três lançamentos, a saber:

- diferença relativa à parcela recebida em 2006;
- diferença relativa à parcela recebida em 2009;
- diferenças relativas às parcelas recebidas em 2010 e 2011.

Reitera-se que o presente processo é relativo ao lançamento da diferença da segunda parcela, recebida em 2009.

O lançamento tributário está assim disciplinado no Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo:

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública." (grifei)

Assim, em face de tais dispositivos, em conjunto com o que foi até o momento assentado, não há norma legal a amparar, nas operações a prazo, a formalização de um único lançamento, por ocasião da alienação, perante o Contribuinte Pessoa Física. Seguindo a legislação de regência, à medida em que os pagamentos das parcelas foram se concretizando, a Fiscalização formalizou os respectivos lançamentos, cada qual exigindo os respectivos créditos tributários. E no presente caso, a única possibilidade de revisão desses lançamentos seria a apresentação de Impugnação, remédio efetivamente utilizado pelo Contribuinte.

Formalizada a Impugnação, inaugura-se o Processo Administrativo Fiscal, cujo rito é disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que assim estabelece:

"Art. 42. São definitivas as decisões:

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

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial." (grifei)

Relativamente ao processo nº 12898.002335/2009-31, referente à primeira parcela, a decisão representada pelo Acórdão nº 2102-01.938, de 16/04/2012, efetivamente tornou-se definitiva e fez coisa julgada administrativa para aquele lançamento, eis que não foi interposto Recurso Especial pela Fazenda Nacional. Entretanto, no caso da situação ora tratada, não há previsão legal que determine a extensão dos efeitos da coisa julgada administrativa, relativa a um lançamento tratado em um Processo Administrativo Fiscal, a outro lançamento, referente a fato gerador diverso, contido em outro Processo Administrativo Fiscal.

O acórdão recorrido fundamentou a exoneração do crédito tributário no art. 156, do CTN, que assim dispõe:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

De plano, observa-se que não há como extrair do dispositivo acima a interpretação de que o crédito tributário a ser extinto, mencionado no *caput*, seria outro, que não aquele objeto da decisão administrativa definitiva, relacionada no inciso IX. Com efeito, a extinção somente teria suporte caso se tratasse efetivamente de crédito tributário exigido no lançamento objeto da decisão, e assim mesmo se esta exonerasse todos os fatos geradores contidos no lançamento. Isso porque um mesmo lançamento pode conter vários fatos geradores referentes a diversas infrações, sendo que o fato de o crédito tributário relativo a algum desses fatos geradores ser exonerado de forma definitiva não estende os efeitos de coisa julgada sequer aos demais fatos geradores do mesmo lançamento, cujo crédito tributário tenha sido mantido, muito menos quando se trata de outro lançamento. Tanto é assim que o provimento parcial da impugnação/recurso enseja a interposição de apelo relativamente à parte do crédito tributário mantida.

Destarte, não há qualquer dispositivo legal que determine a vinculação da decisão definitiva relativa ao lançamento da primeira parcela, com os demais lançamentos, cada qual tratado em seu respectivo Processo Administrativo Fiscal, sendo que os fatos geradores de 2010 e 2011 foram objeto de um mesmo lançamento e tramitam no processo nº 12448.721981/2014-66.

Por oportuno, registre-se que, relativamente ao processo acima citado, que tratou das quatro últimas parcelas, o Contribuinte apresentou o mesmo pleito ora tratado. Quando do julgamento, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara firmou o entendimento retratado no voto da Ilustre Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, no Acórdão nº 2202-003.737, de 15/03/2017, ora indicado como paradigma, no mesmo sentido do presente voto:

"1.2) EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

Ainda no âmbito das preliminares ao mérito, o Recorrente requer o reconhecimento da existência de coisa julgada administrativa em seu favor, uma vez que a situação versada nos Autos de Infração de 2009, 2011 e, no presente, é uma só: o ganho de capital auferido pelo Impugnante na venda das ações, realizada em 2006.

Verifica-se que o pressuposto essencial para o reconhecimento da existência de coisa julgada aplicável a esses autos é o mesmo utilizado para a primeira preliminar, qual seja, o de que a ocorrência do fato gerador na apuração do ganho de capital se daria do momento da alienação, ocorrida em 2006, ainda que o pagamento tenha ocorrido de forma parcelada.

Sendo assim, ao adotar a premissa de que a ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoas físicas ocorre no momento do efetivo recebimento, há que se admitir a existência de fatos geradores distintos para os distintos recebimentos.

Como já demonstrado no tópico relativo à decadência, no presente lançamento, foram glosados os ganhos de capital apurados em março e setembro de 2010 e em março e julho de 2011, ao passo em que no processo 12898.002335/2009-31

discutia-se a parcela recebida à vista pelo contribuinte em virtude alienação das ações do Banco Pactual. Dessa forma, não há identidade invocada pelo Recorrente como apta a caracterizar a mencionada “coisa julgada administrativa”. Há fatos geradores distintos, como distintas bases de cálculo e aspectos temporais de ocorrência.

Ademais, como bem ressaltado pela Procuradoria da Fazenda, há que se ter em mente que a Administração não pode simplesmente deixar de exercer o controle de legalidade dos seus atos. A coisa julgada administrativa a que faz menção o recorrente apenas importa no não cabimento de recurso na própria via administrativa. Assim, esgotados as instâncias de discussão relativamente ao processo 12898.002335/2009-31, não mais é dado à administração alterar o que ali ficara decidido. A decisão proferida pela turma julgadora naquele processo, relativamente à situação específica ali tratada, é irretratável para a administração, pois exauridas todas as possibilidades de recurso.

Todavia, coisa distinta é pretender que a administração não tenha mais a possibilidade de apreciar situação que lhe seja correlata, mas não a mesma, no âmbito de um outro processo administrativo fiscal. Em face do exposto, rejeito a preliminar." (grifei)

Destarte, no presente caso, não há que se falar em coisa julgada administrativa, tampouco em vinculação entre decisões proferidas em distintos Processos Administrativos Fiscais, cada qual tratando de fatos geradores distintos, sujeitos a lançamentos específicos.

Quanto aos julgados colacionados pelo Contribuinte a título de jurisprudência a seu favor, além de não constituírem decisões vinculantes, não tratam, em absoluto, da tese por ele defendida - vinculação obrigatória, às demais parcelas, de decisão definitiva proferida em relação a uma parcela específica de ganho de capital em alienação a prazo - conforme será a seguir explicitado.

Acórdão nº 103-23.082

Trata de exclusão de Contribuinte do Simples, por meio de decisão definitiva, o que sequer constitui um lançamento e sim possibilita a exigência de tributos sob a sistemática convencional. Confira-se:

"Como bem ressaltado pelo v. acórdão a quo, as questões relativas à exclusão da Recorrente do SIMPLES tornaram-se irretratáveis em seara administrativa, por conta do encerramento de processo que tratava especificamente desse tema."

Acórdão nº 101-96.156

Trata de presunção legal estabelecendo vinculação entre a distribuição disfarçada de lucros e rendimentos de pessoa física. Confira-se o voto:

"Como se vê, a matéria relativa à distribuição disfarçada de lucros já foi apreciada em todas as instâncias administrativas, tendo restado confirmada nos montantes de Cz\$17.562.466,00

no período-base de 1997 e Cz\$ 63.012.655,00 no período-base de 1998.

De acordo com o artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro à pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros.

O § 1º artigo 62 do mesmo diploma legal determina que o lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento, na declaração de rendimentos pa pessoa física beneficiária.

Não cabendo mais discussão, na esfera administrativa quanto à ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, a tributação na pessoa física é decorrência inafastável, não comportando quaisquer outras considerações.

Nego provimento ao recurso."

Acórdãos nºs 101-96.045 e 101-95.675

Tratam de saldo de lucro inflacionário de exercícios anteriores, cujo valor foi determinado em processo cujo resultado tornou-se definitivo, sendo tal valor aplicado no lançamento do exercício consecutivo, que era consequência do anterior. Confira-se:

"Como a própria empresa consigna em sua impugnação, a controvérsia gira em torno do saldo do lucro inflacionário deferido de exercícios anteriores, posto que o percentual de realização utilizado no lançamento é o mesmo aplicado pela empresa.

Uma vez que o saldo do lucro inflacionário deferido de exercícios anteriores consolidou-se no processo nº 10768.003415/00-54, e sendo este lançamento consequência daquele, não mais cabe discutir, na instância administrativa, saldo do lucro inflacionário a realizar decorrente da diferença IPC/BNF.

Pelas razões acima, rejeito a preliminar de decadência e nego provimento ao recurso." (101-96.045)

"Nessas circunstâncias, considerando que o presente lançamento se funda no saldo de lucro inflacionário a realizar definido no processo nº 10882.001672/2001-05, dou provimento ao recurso. (Acórdão nº 101-95.675)

Acórdão nº 108-05.378

Primeiramente, esclareça-se que, ao tempo da prolação desse julgado (1998), a Impugnação era examinada previamente pela DRF, antes da decisão da DRJ, ainda monocrática, sendo que se houvesse alguma alteração o Contribuinte tinha direito a apresentar nova Impugnação. Nesse contexto, o julgado cuida de um mesmo procedimento administrativo fiscal, tratando de um mesmo lançamento, em parte exonerado pela própria autoridade lançadora, quando da revisão, cuja exigência foi restabelecida pela autoridade julgadora que, ao examinar a nova Impugnação, considerou indevida a exoneração levada a cabo pela DRF.

Assim, a decisão definitiva a que alude o julgado é a decisão da DRF, quando da revisão da Impugnação. Confira-se:

"O auto de infração foi lavrado em 08.05.92, abrange os períodos-base de 1987 a 1989, exercícios de 1988 a 1990, e decorreu da tributação, pela alíquota normal, das receitas obtidas em aplicações financeiras efetuadas com habitualidade pela empresa.

Ao apreciar a impugnação, a Unidade de jurisdição do contribuinte (DRF/Curvelo) entende estar o lançamento incorreto, conforme relatado no Parecer/SASIT nº 10620.013/94 (fls. 371/380), aprovado pelo titular da Delegacia em 31.05.94. Procedem-se então alterações que consistiram na revisão do critério de apuração da base de cálculo, passando à apropriação de receitas e custos pelos sistema de rateio preconizado na Instrução Normativa SRF nº 59/87.

Com isso, chegou-se a resultado negativo nos anos de 1987 e 1989 (ex. 1988 e 1990) e resultado positivo superior ao do auto de infração no ano de 1988 (ex. 1989).

Despacho então proferido pelo Sr. Delegado encaminha o processo à Unidade local para ciência ao contribuinte, "intimando-o a efetuar o recolhimento do crédito tributário exigido, dentro de 30 (trinta) dias, ressalvado o direito a nova impugnação, em igual prazo". Na seqüência vem a intimação nº 147/94, em cujo anexo é discriminado o débito que lhe está sendo exigido, referente tão-somente ao exercício de 1989, conforme dito parecer. A mesma intimação lhe dá conta da redução de 50% na multa a que fará jus se quitar o débito em 30 dias e de seu direito de apresentar nova impugnação.

Apreciando a segunda impugnação, agora refutando o novo critério de apuração da base tributável e dirigindo-se exclusivamente ao débito do exercício de 1989, a autoridade julgadora (DRJ/Belo Horizonte) desconsidera a alteração praticada pela DRF jurisdicionada, por entendê-la imotivada e incorreta.

(...)

Desconsiderar aquela primeira decisão, como fez a autoridade julgadora singular, tem como consequência a renovação de exigência já cancelada, e de cujo cancelamento já havia sido cientificada a interessada.

(...)

É a autoridade julgadora refazendo ato já anulado pela própria autoridade lançadora, o que implica estar efetuando lançamento sem que para tanto tenha competência. É nulo por isso seu ato."

Quanto à Solução de Consulta COSIT nº 663, de 27/12/2017, juntada pelo Contribuinte em 08/02/2018 (efls. 1.662 a 1.678), de plano esclareça-se que não se trata de decisão que vincule o CARF (art. 62, do Anexo II, do RICARF). Ainda que assim não fosse - o

que se admite apenas para argumentar - dito parecer em momento algum aborda a tese defendida pelo Contribuinte, no sentido de que decisão acerca de parcela de ganho de capital em alienação a prazo constituiria coisa julgada administrativa em relação às demais parcelas. Com efeito, o foco dessa consulta é a harmonização da alíquota da alienação a prazo das pessoas jurídicas, considerado o regime de competência, quando se trata de pessoa jurídica domiciliada no exterior, ou seja, a questão maior do parecer é concluir se caberia ou não, para esse tipo de empresa, a postergação do pagamento de imposto.

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 utilizada 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.

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 provimento 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.

Por todos os fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso, cabendo aqui algumas considerações acerca do acórdão recorrido, cuja parte dispositiva assim registra:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Dione Jesabel Wasilewski. Apresentarão declaração de voto os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado). Realizaram sustentação oral, pelo Contribuinte, o Dr. Luis Cláudio Gomes Pinto, OAB/RJ 88.704/RJ e pela Fazenda Nacional o Procurador Moises de Sousa Carvalho Pereira.” (grifei)

Com efeito, não há dúvida no sentido de que foi dado provimento ao Recurso Voluntário. Entretanto, compulsando o voto condutor do acórdão, constata-se que o relator examinou diversas matérias de mérito, negando provimento a essas questões, salvo quanto à qualificação da multa de ofício, que obviamente é atrelada ao julgamento do principal. Nesse

contexto, a conclusão inarredável é no sentido de que a única matéria objeto de julgamento pelo Colegiado foi a preliminar de aplicação da coisa julgada administrativa, que inclusive prejudicou a apreciação do mérito. A esse respeito, o art. 59, do Anexo II, do RICARF, assim estabelece:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

Confirmando a conclusão acima, constata-se a inexistência, na parte dispositiva do acórdão recorrido, de qualquer alusão a eventual negativa de provimento. E nem poderia ser diferente, já que, repita-se, as matérias de mérito apreciadas pelo relator foram prejudicadas pelo acolhimento da preliminar.

Destarte, constata-se que no acórdão recorrido houve lapso por parte do relator, que não excluiu do acórdão as matérias que não foram objeto de julgamento pelo Colegiado, contrariando o RICARF e as orientações constantes do Manual do Conselheiro.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

Acompanhei a Relatora pelos fundamentos do seu voto, mas considero oportuno enfatizar alguns aspectos da minha posição a respeito da matéria.

Primeiramente, sobre a data de ocorrência do fato gerador, no caso de alienação a prazo, se a data da alienação ou a data do pagamento das parcelas, este Colegiado já se posicionou, inclusive em julgados recentes, sobre este tema. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9202-007.178, proferido na sessão de 29/08/2018, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Posicionei-me nesse julgado, ao lado da maioria, no sentido de que o fato gerador ocorre no momento do recebimento das parcelas.

E a cada vez que me deparo com a mesma situação, mais me convenço do acerto dessa posição, mormente quando se trata de alienações a prazo sujeitas a condições, como neste caso, em que o contrato de compra e venda prevê diversas condições futuras e incertas, inclusive a possibilidade de rescisão do contrato de venda, senão vejamos, resumidamente:

a) A cláusula 1.1. do contrato de compra e venda prevê que, nos termos e sujeito às condições previstas no contrato, no Fechamento. A Controladora, ou, se a

reorganização societária estiver concluída, os sócio deverá vender à Adquirente as Ações do Pactual;

b) A cláusula 1.3., que trata do pagamento diferido, prevê que, nos termos e condições previstos no contrato, a Controladora, ou se a reorganização estiver concluída antes do fechamento, os sócios, deverão receber como contraprestação adicional pela compra de ações valores variáveis, a depender do resultado da empresa alienada (lucro líquido);

c) A cláusula 2.1. prevê que o Fechamento da Compra de Ações ocorrerá no terceiro dia útil após a satisfação ou a renúncia das condições estabelecidas no Capítulo VII;

d) O referido Capítulo VII, por sua vez, estabelece como condições para as obrigações das partes, dentre outros fatos, as aprovações regulatórias, a inexistência de medidas liminares ou restrições e cumprimento das obrigações pelas partes;

e) Finalmente, a Cláusula 9.1. prevê a possibilidade de rescisão, alteração ou renúncia do contrato, mediante consentimento mútuo ou por uma ou outra parte, dentre outros motivos, caso o fechamento não acontecer na data aprazada, ou se não se obtiver aprovação regulatória por parte de autoridade governamental.

Como se vê, eram muitos os eventos futuros e incertos quando foi firmado o contrato, com influência, inclusive, sobre o valor final da operação e com a possibilidade até de rescisão ou alteração do contrato.

Ora, nessas condições, como afirmar que o fato gerador ocorreu no momento da alienação, quando sequer se sabia ali se a venda seria efetivamente concretizada, pois sujeita a condições futura? Como se considerar ali ocorrido o fato gerador se sequer se dispunha dos elementos objetivos necessários e suficientes para a apuração do imposto devido? Se sequer se sabia, no momento da realização do contrato, quem seria o sujeito passivo, se a controladora ou os sócios, pois tal definição dependia da realização de uma futura reorganização societária?

Lembro, por fim, que o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza, e não a venda do ativo. Neste caso, como falar em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda no momento da alienação se as condições da venda e a própria concretização desta estava condicionada a eventos futuros e incertos?

Enfim, entendo que o fato gerador em casos que tais ocorre no momento do efetivo recebimento das parcelas, quando, aí sim, ocorre a aquisição da disponibilidade da renda e quando é possível apurar o montante do imposto devido, na proporção da parcela recebida.

Sobre a alegação de coisa julgada administrativa, entendo que o conceito não se aplica ao caso. Se o fato gerador, nos casos de venda parcelada, ocorre no momento do pagamento, a cada fato gerador corresponde um lançamento e, no caso de impugnação, a um processo administrativo tributário. E o processo administrativo tributário no âmbito federal rege-se pelo Decreto nº 70.235, de 1.972 e pelo Regimento Interno do CARF, que nada dizem sobre a vinculação das decisões nos processos referentes aos lançamentos associados ao recebimento das parcelas diferidas, à conclusão do primeiro processo.

Quanto ao estranhamento pela possibilidade de decisões divergentes em relação a fatos idênticos, registro que não é a primeira vez, e certamente não será a última vez, que tal situação acontece. Para isso, a propósito, é que existe o Recurso Especial – para unificar a jurisprudência. Mas sempre escapam situações em que, por qualquer razão, não se opera tal unificação. Talvez fosse recomendado que, para casos como esses, as normas processuais estabelecessem uma espécie de efeito repetitivo à primeira decisão (e não efeito de coisa julgada). Mas o fato é que não prevê, e penso que o Colegiado não tem competência para fazer tal vinculação.

É preciso lembrar, a propósito, que essa vinculação poderia se operar a favor ou contra os contribuintes, conforme o teor da primeira decisão, o que reclama a necessidade de seu disciplinamento por meio de uma norma geral. Qual não seria a frustração do contribuinte que impugnasse a exigência de lançamento realizado quando do recebimento de parcela diferida e o Colegiado, apesar de ter uma posição, quanto ao mérito, favorável ao sujeito passivo, renunciou a essa posição em favor da vinculação à tese vencedora quando do julgamento do imposto relativamente à parcela recebida quando da alienação, contrária ao sujeito passivo?

Finalmente, sobre a Solicitação de Consulta nº 663 – Cosit, trazida pelo Recorrente em Memoriais, a mesma trata de situação bem distinta da que aqui se cuida. Primeiramente, porque ali a venda se deu sem se sujeitar a condição futura, como expressamente referido no Relatório, e depois porque se trata de incidência do imposto na fonte, pois refere-se a ganho de capital de residente no exterior. Ademais, o objeto da consulta é a definição da alíquota aplicável e não da data da ocorrência do fato gerador. Assim, não se pode extrair da Solução de Consulta nenhuma posição quanto à matéria objeto deste processo.

Com esses fundamentos, além daqueles articulados pela Relatora, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

O objeto dos presentes autos é a exigência do IRPF sobre o ganho de capital obtido pelo sujeito passivo na venda de uma participação societária que tinha no Banco Pactual A.A., venda essa realizada em 21/12/2006 e adimplida em parcelas, a saber: uma em 2006, outra em 2009, duas em 2010 e mais duas em 2011.

Considerando o ganho de capital, a fiscalização efetuou lançamentos de diferenças dos impostos, **por entender que houve majoração indevida do custo de aquisição.**

O **primeiro lançamento** ocorreu sobre a parcela recebida em **2006**, que foi objeto de análise nos auto de n.º 12898.002335/2009-31, no qual foi **dado provimento ao recurso do Contribuinte, por considerar correto IRPF recolhido.**

Foram analisados mais dois autos de infração sobre a **mesma operação**, um que **abarcava as parcelas de 2009 (Acórdão 2201-003.3425)** e o outro que **tratou das parcelas de 2010 e 2011.(2202-003737)**.

Destaca-se que os posicionamentos adotados nos dois últimos acórdãos são distintos, em um dos processos, entendeu a Turma no sentido de que **o fato gerador do imposto ocorreu na data da alienação (2006) e que fora objeto do primeiro processo, motivo pelo qual a decisão tomada no primeiro deveria ser estendida ao imposto recolhido sobre a parcela recebida em 2009, independentemente do mérito da discussão**. Assim deu-se provimento ao recurso do Contribuinte.

Já o processo que originou o Acórdão 2202-003.737 foi **julgado no sentido de que o fato gerador somente se completa com o recebimento de cada parcela**, de tal modo que a decisão proferida no primeiro processo **não se estenderia para o julgamento das parcelas recebidas em 2010 e 2011**.

Diante desse contexto fático, a controvérsia se limita à **discussão quanto a data de ocorrência do fato gerador, se seria da data da operação (alienação) ou quando do recebimento de cada parcela.**

A fim de demonstrar o meu entendimento acerca do tema, utilizo-me do diálogo das fontes quanto a aplicação da Teoria Geral dos Contratos, no que se refere ao **momento de aperfeiçoamento do contrato**, que, segundo o Professor 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 estimatório 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.

Necessário ainda esclarecer, quanto aos créditos (pagamentos das parcelas), **que o contrato intitulado como de compra e venda tratou da reorganização societária, consoante descrito no Termo de Verificação, ocorrendo antes do fechamento da alienação**, prescrevendo disposições sobre reorganização, o que não se confunde com condição da obrigação, a alienação em si, pois, reitera-se, não houve subordinação do efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto, mas sim, na fase inicial de ajustes, termos que compuseram a possibilidade de um pagamento adicional ao pactuado, previamente accordado, antes do fechamento, conforme se extrai dos trechos abaixo:

CLAUSULA 1.3. Pagamento Diferido. Sujeito aos termos e condições aqui previstos, na data especificada na Cláusula .4(d), a Controladora ou, se a Reorganização estiver concluída antes do Fechamento, os Sócios deverão ter direito a receber, como contraprestação adicional pela Compra de Ações, um valor igual a:

(i) (x) US\$1,49 bilhão (sujeito ao ajuste conforme previsto na Cláusula 1.4 (e), se o Lucro Líquido Cumulativo antes do Imposto for maior ou igual a zero e o Aumento das Receitas Cumulativas for maior do que zero;

(y) US\$740 milhões (sujeito ao reajuste conforme previsto na Cláusula 1.4(e), se o Lucro Líquido Cumulativo antes do Imposto for menor do que zero; ou

(z) US\$1,184 bilhão (sujeito ao reajuste conforme previsto na Cláusula 1.4(e) se o Lucro Líquido cumulativo antes do Imposto for maior ou igual a zero, mas o Aumento das Receitas Cumulativas for (ou for considerado de acordo com sua

definição) zero (o valor a ser pago em decorrência desta cláusula (i), o "Valor Base do Pagamento Diferido"); *menos*

(ü) o Valor a Compensar.

Se o valor determinado na subtração do Valor a Compensar do Valor Base do Pagamento Diferido for um número positivo, será aqui denominado "Valor do Pagamento Diferido". Quaisquer controvérsias relativas ao cálculo do Valor a Compensar deverá ser resolvida conforme previsto na Cláusula 1.7. Para que não pairem dúvidas, o Valor Base do Pagamento Diferido mínimo, antes de quaisquer reduções conforme previsto na Cláusula 1.4(e), é US\$740 milhões.

(b) Não obstante qualquer disposição em contrário prevista neste Contrato, nenhum valor deverá ser pago pela Adquirente nos termos desta Cláusula 1.3 se o Valor a Compensar, conforme finalmente determinado de acordo com os termos deste Contrato, exceder o Valor Base do Pagamento Diferido.

CLÁUSULA 1.4. Determinação do Valor Base do Pagamento Diferido, (a) No prazo de 90 dias a partir da Data de Medição Anual, a Adquirente deverá elaborar de boa-fé e entregar aos Representantes do Sócio um extrato (cada uma deles um "Extrato do Pagamento Diferido da Adquirente") contendo o cálculo da Adquirente do Lucro Líquido Anual antes do Imposto e das Receitas Anuais para o Período Anual encerrado em tal Data de Medição Anual (e, no caso da Data de Medição Final, os cálculos da Adquirente do Lucro Líquido Cumulativo antes do Impostos, Aumento da Receita Cumulativa e os cálculos resultantes do Valor Base do Pagamento Diferido), junto documentos comprobatórios razoavelmente detalhados. (...)

SEGUE-SE RITO RELATIVO A QUESTIONAMENTO DOS VALORES, PREVENDO ATÉ MEDIAÇÃO DE EMPRESA INDEPENDENTE. (DESTAQUE INSERIDO)

(...) "Data de Medição Anual" significa 30 de junho de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

(e) "Lucro Líquido Anual antes do Imposto" significa o Lucro Líquido Pro Forma antes do Imposto para os quatro trimestres fiscais anteriores encerrando em cada Data de Medição Anual.

*Período Anual" significa o período de 12 meses encerrando em cada Data de Medição Anual.

"Receita Anual" significa as Receitas Pro Forma para os quatro trimestres fiscais anteriores encerrando em cada Data de Medição Anual.

(h) "Associada" tem o significado previsto na Regra 12b2 da Lei de Mercado de Capitais de 1934.

(i) "Valor Base da Receita Pro Forma" . significa US\$370 milhões. (...)

(r) "Aumento Cumulativo da Receita" significa o valor pelo qual (i) (x) o total das Receitas Pro consolidadas para os 20 trimestres fiscais do Pactual encerrando em 30 de junho de 2011, dividido por (y)' cinco exceda (ii) o Valor Base da Receita Pro Forma; ressalvado, no entanto, que se o Valor Base da Receita Pro Forma for maior do que o valor determinado de acordo com a alínea (i) desta definição, então o Aumento Cumulativo da Receita deverá ser considerado como sendo zero.

(w) "Data de Medição Final" significa 30 de junho de 2011.

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, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

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.

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas de uma mesma pessoa jurídica.

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 não tem como fato gerador a disponibilidade financeira no que se refere à posse, mas sim a disponibilidade econômica ou jurídica.

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.

Diante do exposto, entendo que, tendo em vista a existência de um único fato gerador ocorrido quando da alienação já devidamente apreciado por esse Conselho, no âmbito do processo administrativo fiscal, com decisão definitiva favorável ao Contribuinte, em observância do princípio da segurança jurídica, deve ser reconhecida a aplicação da mencionada decisão aos processos em julgamento.

Nesse cenário, entendo pelo provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte.

Considerando o posicionamento vencedor diverso do meu entendimento, faz-se pertinente esclarecer, no que concerne à decadência, ponto de discussão enfrentado pelo Colegiado, 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 como termo inicial a 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. 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*.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Declaração de Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Peço vênia à Conselheira Relatora para discordar da sua conclusão pela rejeição da preliminar de aplicação dos efeitos da coisa julgada administrativa suscitada pelo Contribuinte.

Trata-se de auto de infração para cobrança de crédito tributário decorrente da omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas de empresa não negociadas em bolsa. Sobre referido ganho de capital a Receita Federal do Brasil (RFB) cobra diferenças de imposto, por entender que houve majoração indevida do custo de aquisição.

A venda das ações ocorreu em 21.12.2006 para recebimento em parcelas, a saber: uma em 2006, outra em 2009, duas em 2010 e mais duas em 2011.

Em razão da parcela recebida em 2006 foi lavrado o primeiro auto de infração, consubstanciado no processo 12898.002335/2009-31. Após o trâmite processual o lançamento foi julgado improcedente, tendo o respectivo Colegiado entendido que a operação realizada entre as partes não padecia de qualquer irregularidade, devendo o negócio jurídico ser mantido. O acórdão 2102-01938 transitou em julgado no ano de 2012.

Ocorre que, cada um em seu tempo, foram realizados outros dois lançamentos, um para cobrança da diferença do imposto relativo a parcela de 2009 (processo 12448.735359/2011-92) e outro referente às parcelas recebidas em 2010 e 2011 (processo 12448.721981/2014-66).

Temos então o seguinte cenário: uma única venda de ações, ou seja, um fato gerador de ganho de capital que gerou como consequência três lançamentos haja vista a especificidade dos valores envolvidos terem sido pagos de forma parcelada. E aqui reside a argumentação do contribuinte: a regra excepcional, traduzida pelo art. 21 da Lei nº 7.713/88, cuja finalidade é a de postergar o momento efetivo da conclusão do fato gerador, teria o condão de alterar o entendimento do acórdão já transitado em julgado e o qual reconheceu como válido o único negócio jurídico realizado?

Penso que não.

Para elucidar a questão, necessariamente devemos fazer uma análise sobre qual é o fato gerador do Imposto Renda a título de Ganho de Capital, para tanto transcrevemos

o art. 43 do Código Tributário Nacional, interpretando-o em conjunto com o art. 3º da citada Lei nº 7.713/88. Vejamos:

CTN

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.

Lei nº 7.713/88

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

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

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

...

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

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

...

Pela interpretação conjunta dos enunciados acima compreende-se o critério material da regra matriz de incidência do imposto de renda do ganho de capital: a aquisição de proventos decorrentes da alienação de bens ou direitos, considerando como aquisição o ganho apurado a partir da "diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição".

A legislação não deixa margem para dúvidas. O ganho de capital apurado mensalmente tem como fato o negócio jurídico celebrado pelo vendedor (no caso o contribuinte) e o comprador/adquirente do bem ou do direito. Neste cenário, ainda que o pagamento da avença se dê de forma parcelada o que temos é um único fato 'mundano' responsável por desencadear o fato jurídico tributário. Para simplificar o raciocínio, supondo um ganho de capital auferido pela venda de um quadro cujo pagamento será parcelado, aqui cada uma das parcelas pagas decorre da venda do mesmo quadro e, consequentemente, deverão ser observadas as condições firmadas no momento da realização dessa alienação, nos termos em que previsto no art. 31 da Instrução Normativa nº 84/2001:

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.

Considerando a mutabilidade das normas tributárias no Brasil, podemos interpretar o art. 31 da citada Instrução Normativa nº 84/01 como dispositivo que confere segurança jurídica aos contribuintes, pois ainda que as normas do imposto venham sofrer mudanças ao longo dos anos a fixação de um marco para apuração de eventual ganho de capital afasta qualquer elemento surpresa nos contratos com longo prazo de pagamento.

No presente caso, embora não concorde com a expressão 'coisa julgada administrativa', pois trata-se de teoria cuja análise abrange discussões bem mais profundas, a tese exposta pelo Contribuinte se justifica na medida em que os três lançamentos realizados adotaram como fundamento o mesmo negócio jurídico: a alienação/ venda da participação societária que o contribuinte possuía no Banco Pactual S.A. Assim, o imposto gerado a partir do ganho de capital apurado deve levar em consideração o negócio jurídico celebrado e acabado em dezembro de 2006.

Importante lembrar que a Lei nº 7.713/88, ao mencionar em seu art. 2º que o *Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos* nos dá a indicação de que o fato gerador do imposto realmente somente se aperfeiçoa com a disponibilidade financeira do ganho, nos termos em que defendido por renomados juristas.

A Professora Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas" (in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006), muito bem explica este ponto:

Já "disponibilidade" é palavra derivada do latim disponere, dispor, isto é, bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer desembargo. Caracteriza-se como a liberdade

necessária à normalidade dos negócios, revelada por uma situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômicos, jurídico e financeiro.

Entende-se por “disponibilidade econômica” a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade poderia ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica.

Já a “disponibilidade jurídica” diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o direito. Pressupõe a disponibilidade econômica, enquanto a “disponibilidade financeira” é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa”. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto.

Percebe-se portanto que a regra matriz de incidência do imposto possui como critério o efetivo recebimento do ganho pela pessoa física, não sendo possível tributar a mera expectativa de uma disponibilidade econômica de valores decorrentes de negócios jurídicos, até porque em alguns casos esse recebimento simplesmente pode não ocorrer (hipótese de inadimplência do devedor).

Embora o fato gerador do imposto somente seja concretizado com o recebimento efetivo do ganho (disponibilidade financeira), é inegável que a postergação do pagamento embora traga repercussões para o aspecto temporal da regra matriz, incluindo aqui as discussões acerca da decadência, em nada afeta o seu critério material na medida em que o ganho de capital estará sempre vinculado à operação de alienação dos bens ou direitos nos termos do art. 3º, §§2º e 3º da Lei nº 7.713/88 e art. 21 da Lei nº 8.981/95.

Por essas razões, considerando que o Acórdão 2102-01938 concluiu pela correção dos métodos adotados pelo Contribuinte quando da celebração do negócio jurídico de venda de ações, e considerando ser referida decisão definitiva, não há como negar os efeitos dessa sobre o presente lançamento.

Destaco que referida conclusão somente se faz possível porque, no presente caso, estamos diante de um mesmo fato tributável (alienação de bens) praticado em um único momento (dezembro 2016) pelo mesmo sujeito (o contribuinte autuado).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri