



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

Processo n° 12898.000016/2010-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.267 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente FERNANDO SALLES TEIXEIRA MELLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO AO CAPITAL. REGISTRO.

A integralização de capital mediante incorporação de bens ao patrimônio de empresa por valores superiores aos constantes da declaração de bens e direitos configura espécie do gênero alienação e enseja a tributação da diferença a maior como ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausentes os Conselheiros Miriam Denise Xavier, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração de fls. 320/325, acompanhado do demonstrativo de apuração fls. 333/332 e do Termo de Verificação Fiscal de fls. 326/332, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física do ano-calendário 2005, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 3.541.887,61, composto da seguinte forma: R\$ 1.501.899,21 relativo ao Imposto; R\$ 913.564,00 de Juros de mora (calculados até 30/12/2009); e R\$ 1.126.424,40 de Multa Proporcional.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 322), que o lançamento é decorrente de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos por parte do autuado, cujos fatos geradores ocorreram em 31/01 e 31/05 de 2005.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 326/332), pelo exame da documentação apresentada pelo contribuinte e dos Boletins de Subscrição de quotas subordinadas representativas do ASM Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios – FCSV obtidos na CVM, concluiu a fiscalização que:

O fiscalizado adquiriu da empresa Estratégia Investimentos S/A – Corretora de Valores e Câmbio, conforme “Contrato de Cessão de Créditos e Outras Avenças”, créditos contra o Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, relativos a contratos de financiamento habitacional, em 28/01/05, pelo valor total de R\$ 17.053.773,04, integralmente pago à vista na mesma data, correspondentes a 2.216 contratos habitacionais.

Parte do crédito adquirido foi alienada, na mesma data e em datas posteriores, à Nominal DTVM Ltda, conforme “Contratos de Cessão de Créditos e Outras Avenças”.

A parte restante dos créditos adquiridos e não alienada à Nominal DTVM Ltda, foi apresentada, na mesma data da aquisição, em 28/01/05 (1.178 contratos) e em 13/05/05 (35 contratos) ao ASM Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios – FCVS, CNPJ 07.142.172/0001-49, conforme “Boletim de Subscrição” para integralização de aquisição à vista de quotas subordinadas, representativas do citado Fundo.

Confrontando as operações referentes à aquisição e alienações dos créditos contra o FCVS, consubstanciadas nos contratos de financiamento, com os ganhos de capital declarados pelo fiscalizado, em 2005, referentes aos mesmos créditos, verificou a autora do lançamento que não houve apuração do ganho relativo às alienações representadas pela subscrição de quotas subordinadas do FCSV por valor superior ao da aquisição desses créditos.

Reproduz a fiscalização legislação sobre a matéria e conclui que as transferências dos direitos relacionados aos créditos ocorridas na subscrição estão sujeitas ao pagamento do imposto sobre ganho de capital, pois a aquisição de quotas subordinadas constitui, inegavelmente, uma alienação à vista com imediata cessão de direitos.

Devidamente cientificado, o Interessado apresentou, tempestivamente, impugnação (fls.353/385), alegando, resumidamente, o que segue:

(I) É errônea a premissa de que haveria ganho de capital por ocasião da subscrição das cotas subordinadas da ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, pois nesse caso não lhe foi disponibilizado qualquer lucro ou ganho, o que somente ocorre quando da efetiva alienação das referidas cotas;

(II) A interpretação sistêmica da legislação tributária torna claro que o ganho de capital só é tributável quando se percebe efetivamente os ganhos, quando os realiza, o que só ocorreu, no presente caso, na data da alienação desses ativos financeiros com variação positiva entre custo de aquisição e valor de venda;

(III) Por ocasião da alienação a Eduardo Jorge Chame Saad, em 15/07/2005, das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, a qual foi paga em duas parcelas, em 29/11/2005 e 17/02/2006, apurou, declarou e pagou, à medida em que se realizou, o ganho de capital devido, o qual foi erroneamente considerado omitido pela autoridade lançadora;

(IV) Assim, apurou o ganho de capital auferido por meio da diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS;

(V) Uma vez que já procedeu ao recolhimento do ganho de capital, é indevida a exigência da multa de ofício, pois está só se dá nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, conforme previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, além de que a multa pune o descumprimento consciente e voluntário da obrigação, a má-fé, a intenção de induzir o fisco a erro e de se locupletar indevidamente, o que não ocorreu no presente caso;

(VI) Pelos mesmos motivos expostos logo acima, é indevida a incidência de juros, os quais são devidos apenas no caso de créditos tributários não pagos, conforme previsto no art. 61, § 3º da Lei nº 9.716, de 1998;

(VII) As regras que regem o funcionamento dos negócios de créditos decorrentes de carteiras imobiliárias com cobertura FCVS envolvem riscos e a realização de eventos futuros e incertos, motivo pelo qual no momento em que ocorreu a subscrição das cotas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS não se podia falar em disponibilidade econômica ou jurídica que autorizasse a tributação por ganho de capital;

(VIII) Por isso, se o rendimento estimado na data da subscrição das cotas subordinadas dependia de condição suspensiva, e o lucro sobrevivendo só foi efetivamente disponibilizado ao impugnante por ocasião da alienação e posterior pagamento pelas cotas subordinadas vendidas, não há que se falar em acréscimo patrimonial no momento da subscrição dessas referidas cotas;

(IX) Em razão do risco envolvendo esse tipo de negócio, as cotas subordinadas poderiam “virar pó” ou não serem resgatadas, o que reforça a tese de que só poderia haver ganho de capital quando tais cotas fossem alienadas;

(X) Portanto, quem adquire cotas subordinadas só pode obter ganho se as alienar por valor superior ao custo de aquisição;

(XI) É inequívoco, portanto, que não há crédito tributário devido, pois este já foi satisfeito por meio de pagamento realizado a tempo e de forma correta;

(XII) Embora a autoridade lançadora tenha considerado corretamente o custo de aquisição dos contratos de créditos imobiliários cedidos ao ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, não considerou que na integralização das cotas subordinadas houve uma parte paga em moeda no valor de R\$ 105.000,00 que deve ser considerado no caso de decisão pela manutenção do crédito tributário lançado;

Ao final, requer o conhecimento e provimento da Impugnação, cancelando o lançamento levado a efeito, ou, alternativamente, caso entenda-se que deva ser mantido o lançamento, que seja cancelada a multa de ofício e que haja a compensação do imposto já recolhido no montante de R\$ 1.125.031,77 com a exclusão dos juros a partir da data do referido recolhimento voluntário e que seja considerado para fins de cálculo do ganho de capital o valor de R\$ 105.000,00 desembolsado na aquisição de 98,4339024 cotas subordinadas da ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **04-37.190 da 4ª Turma da DRJ/FNS**, às fls. 617/625, julgando improcedentes as impugnações apresentadas em face do lançamento, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade. Recorde-se:

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

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/05/2005

BENS E DIREITOS. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA.

Incide imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial referente ao ganho de capital apurado na transferência de bens e direitos a sociedades como forma de integralização de capital. Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte foi cientificado da decisão de 1ª instância em 30/01/2015, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 630.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, o Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 637/679), argumentando que o acórdão recorrido está *“calcado em premissa falsa, equivocada interpretação da lei fiscal e erro de cálculo, bem como em confronto direto com a própria posição deste eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que o torna manifestamente imprestável e merecedor da necessária reforma.”* Em seguida, apresenta os mesmos argumentos lançados em sua peça de Impugnação, acrescentando julgados que entende favoráveis à sua tese.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 30/01/2015 conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 630, e o Recurso Voluntário foi interposto, TEMPESTIVAMENTE, no dia 25/02/2015, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DO MÉRITO

2.1. Do ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Conforme relatado, o lançamento é decorrente de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Os autos revelam que de acordo com os documentos apresentados durante a fiscalização, na fase de defesa, e a teor dos esclarecimentos prestados no Termo de Verificação Fiscal, parte do crédito de R\$ 17.053.773,04 adquirido pelo Recorrente contra o Fundo de Compensação de Variações Patrimoniais – FCVS, foi alienada a Nominal DTVM Ltda.

A outra parte do crédito adquirido foi utilizada na integralização de aquisição, à vista, de quotas subordinadas representativas do ASM Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios, CNPJ 07.142.172/0001-49.

No caso em tela, consoante Boletins de Subscrição (fls. 75/80), o Recorrente subscreveu e integralizou em 28/01/05, à vista, quotas subordinadas, no valor de R\$ 10.538.136,00 e, em 13/05/2005, uma no valor de R\$ 105.000,00 e outra no valor de R\$ 1.678.000,24 representativas do ASM Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios – FCVS, mediante o conferimento da totalidade dos créditos consubstanciados nos contratos listados no Anexo I dos referidos instrumentos.

De acordo com a fiscalização, o total das alienações chegou a R\$ 44.101.482,96 e que na operação específica de subscrição e integralização de quotas subordinadas, o Recorrente não apurou ganho de capital.

O Recorrente se defende no sentido de que se trata de simples transferência patrimonial, sem ganho.

Todavia, razão não lhe assiste.

Sobre o tema imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital, assim dispõe a Lei nº 7.713/1998:

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

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

§ 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.**

No caso de transferência de bens e direitos a título de integralização de capital, efetuados por pessoa física, assim dispõe a Lei nº 9.249/95:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º **Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.**

§ 2º **Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.**

Nos termos da legislação acima reproduzida, há incidência do imposto sobre o ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos e cessão de direitos pela pessoa física, inclusive nas operações envolvendo integralização de capital em pessoa jurídica, quando a transferência ocorre por valor maior do que aquele registrado na Declaração de Ajuste Anual do alienante.

Portanto, incontestemente que havendo integralização de capital social de pessoa jurídica mediante transferência de bem de pessoa física, a diferença entre o valor de aquisição e da alienação, representado pelas quotas, constitui acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

Ademais, conforme verificado na espécie, o Recorrente lançou o valor R\$ 14.850.298,26 do total dos créditos adquiridos da ESTRATÉGIA — R\$ 17.053.773,04 - como custo de aquisição dos créditos alienados à NOMINAL DTVM, restando R\$ 2.203.474,79 para o custo da subscrição de cotas de 28/01/2005.

Dessa forma, à alienação ao ASM — FUNDO FCVS, em 28/01/2005, foi atribuído o custo de R\$ 1.908.231,75 e à alienação realizada em 13/05/2005 de R\$ 295.243,04, tendo em vista que o valor pago na aquisição da totalidade dos créditos - R\$17.053.773,04 - já foi em parte (R\$ 14.850.298,26) utilizado e apropriado pelo contribuinte como custo de aquisição dos demais créditos cedidos à NOMINAL DTVM.

Assim, não restam dúvidas de que a integralização de capital com bens imóveis implica em alienação para fins de incidência do IRPF, a título de ganho de capital, classificável como proventos de qualquer natureza.

Desta forma, não há quaisquer fundamentos para se reformar a decisão de primeiro grau.

O Recorrente afirma, ainda, que se houve ganho de capital, deveria ser aproveitado o valor já pago na alienação das quotas.

Todavia, o fato de ter havido posterior cessão dessas mesmas quotas, em 23/05/05, a Eduardo Jorge Chame Saad, não tem o condão de afastar a tributação quando da operação anterior, de integralização dessas quotas subordinadas representativas do ASM Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios.

Sobre o tema, cumpre transcrever trecho do voto condutor do acórdão guerreado. Recorde-se:

“O impugnante alega que o lançamento do crédito tributário, da multa de ofício e dos juros seria indevido, pois já teria apurado, declarado e recolhido o imposto incidente sobre o ganho de capital auferido no momento em que ele vendeu as cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS.

Não assiste razão ao sujeito passivo.

A alienação é uma forma de transmissão da propriedade de um bem ou direito, que somente pode ser feita pelo detentor da propriedade.

No caso sob exame, após a integralização das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, o sujeito passivo deixou de ser proprietário dos contratos de créditos, pois estes foram transferidos (alienados) ao referido fundo.

Além disso, ao patrimônio do sujeito passivo foram incorporadas as cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, a um custo de aquisição de R\$ 12.216.136,24.

Conforme alegado pelo sujeito passivo, houve a alienação dessas cotas subordinadas, sendo então apurado, declarado e pago o imposto incidente sobre o ganho de capital.

Contudo, pelas explicações dadas pelo impugnante, observa-se que houve um erro na apuração do ganho de capital na venda das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, pois o preço de alienação delas foi confrontado com o custo de aquisição dos contratos de créditos, e não com o custo de aquisição das cotas.

Ou seja, levou-se em consideração dois bens distintos para a apuração do ganho de capital: o custo de aquisição dos contratos de créditos; e o valor de venda das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS.

Observa-se, portanto, que houve duas operações distintas: alienação dos contratos de créditos ao ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS; e a alienação das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS ao senhor Eduardo Jorge Chame Saad.

Por serem distintas as alienações, para cada uma delas, separadamente, deveria o sujeito passivo ter apurado ganho de capital e recolhido o imposto devido em cada operação.

Os presentes autos tratam apenas do lançamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação dos contratos de créditos utilizados na integralização de cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, e pelo que foi dito acima, o lançamento não merece qualquer reparo, quer seja no principal, ou nos acessórios (multa de ofício e juros demora).

Destaca-se que a multa de ofício incide nas situações previstas no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, independentemente da intenção ou dolo do contribuinte, conforme disciplina o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Não se pode acolher o pedido para compensar com o crédito tributário lançado o pagamento de imposto incidente sobre alegado ganho de capital ocorrido na alienação das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, pois o imposto lançado refere-se a um fato gerador (ganho de capital na alienação dos contratos de créditos), e o alegado pagamento a outro (ganho de capital na alienação das cotas subordinadas).

Além disso, se porventura o sujeito passivo apurou ganho de capital decorrente da alienação das cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, em valor maior que o

devido, ele deve seguir os procedimentos específicos para pleitear restituição ou compensação desses valores, o que não pode ser tratado nessa instância de julgamento.

Por fim, o pagamento feito em dinheiro no valor de R\$ 105.000,00 na integralização de 98,4339024 cotas subordinadas do ASM Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FCVS, diferentemente do alegado pelo impugnante, em nada interfere no ganho de capital apurado pela autoridade lançadora, pois esta considerou na apuração do referido ganho apenas o valor de R\$ 12.216.136,24 correspondente a 11.951,5415113 cotas subordinadas integralizadas somente por meio dos contratos de créditos contra o FCVS.

Verifica-se, na espécie, que a respeitável decisão acima foi proferida com proficiência, razão pela qual adoto como razões de decidir.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário do Recorrente para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.