ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15540.720045/2015-59

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

Processo nº	15540.720045/2015-59
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-005.060 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de setembro de 2017
Matéria	IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente	CLAUDIO ACYR PINHEIRO PEREIRA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DE ALIENAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Para fins de apuração de ganho de capital sobre a alienação de participação societária em parcelas, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se o preço efetivo de cada parcela o valor recebido em função das cláusulas contratuais.

Na alienação de participação societária em parcelas, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e existentes os seus efeitos, quando as circunstância materiais do recebimento de cada parcela estão implementadas.

Considera-se custo de aquisição de participação societária, nos termos da legislação, o valor efetivamente avaliado de acordo com o período de aquisição de cada participação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão 11-53.396 (fls. 2334/2369) da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), que restou assim ementado:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*
>
> *Data do fato gerador: 31/01/2011*
>
> *DESPESAS DE INTERMEDIAÇÃO NECESSÁRIAS AO SUCESSO DO NEGÓCIO. DEDUÇÃO VÁLIDA DO VALOR DE ALIENAÇÃO.*
>
> *Neste processo trata-se de negociação extremamente complexa para desenvolvimento e conclusão de alienação societária vultosa e de extrema complexidade. Também se enquadram nas hipóteses admitidas pela IN SRF 84/2001, para fins de composição do custo das ações alienadas, tanto as comissões de intermediação pagas pela assessoria jurídica voltada à definição de cláusulas em diversos contratos que seriam imprescindíveis, bem como as comissões de intermediação pagas à assessoria econômico-financeira pelo serviço de busca e identificação de comprador idôneo para as participações societárias*
>
> *ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DE AÇÕES ALIENADAS.*
>
> *O objeto do lançamento é a alienação ocorrida em janeiro/2011, referente tão somente a 25% das ações da IPP. Foi reconhecido pelo interessado o erro cometido contabilmente na integralização de capital social ocorrida em dezembro/2010, o que levou a uma majoração indevida do custo das ações considerado no cálculo do imposto incidente no ganho de capital pela alienação das referidas ações da IPP. Tal infração implicou em insuficiência do imposto de renda recolhido pelo ora impugnante sobre o ganho de capital.*
>
> *INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM EVIDÊNCIA DE INTUITO FRAUDULENTO. SALDO REMANESCENTE DE IMPOSTO DEVIDO. MULTA DE OFÍCIO DE 75%.*
>
> *Quanto à infração de majoração do custo das ações alienadas, não foi demonstrado evidente intuito de fraude. As características da operação negocial em foco confirmam a extrema complexidade alegada, e a possibilidade efetiva de erros de avaliação contábil das participações em inúmeros empreendimentos e SPE. No caso, aplica-se o previsto no CTN, art. 112, II e IV, para se afastar a multa de 150%, devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O procedimento administrativo teve início em 14/05/2014 (fls. 48), no qual foi o sujeito passivo foi intimado a prestar informações e apresentar documentos referentes aos anos calendários 2010, 2011 e 2012. O termo de intimação e início de fiscalização (fls. 44/46) detalha os elementos a serem apresentados a auditoria fiscal. Em resposta, o recorrente juntou aos autos parte da documentação, bem como solicitou prazo maior para a apresentação do restante. No curso da fiscalização, outros termos foram lavrados e juntados mais documentos (documentos de fls. 44/1435).

Em decorrência da ação fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói (RJ) lavrou o Auto de Infração (fls. 3/4, 15/18 e 1936/1938), no qual consta o lançamento de imposto de renda pessoa física no montante de R$ 903.978,50 (novecentos e três mil, novecentos e oitenta e sete reais e cinquenta centavos), correspondente a omissão/apuração de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores.

Por bem descrever os fatos, transcrevo partes do relatório da decisão de piso:

[...]

No decorrer da investigação fiscal houve diversas intimações e respectivas respostas. Após examinar os esclarecimentos e documentos apresentados, a autoridade fiscal concluiu pela constatação das seguintes infrações à legislação tributária:

*• **Glosa de custo de aquisição** – **Aumento fictício do custo das ações**;*

*• **Glosa de despesa de corretagem/comissão – não comprovação da dedutibilidade/redução do valor de alienação**.*

Descrição dos fatos pela fiscalização:

• Sobre a glosa do custo de aquisição – aumento fictício do custo das ações

Através da Quinta Alteração do Contrato Social, de 16/12/2010, da empresa Incorporadora Pinheiro Pereira Ltda (IPP), verificou-se que o contribuinte focado neste processo, ora impugnante, aumentou suas quotas de capital social, de R$ 650.000,00 para R$ 6.500.000,00, supostamente mediante aporte em moeda corrente. Constatado que o interessado não informou esse aporte em sua declaração de bens na DAA do AC correspondente, ele foi intimado a esclarecer e comprovar, mediante documentação hábil a efetivação desse aumento de quotas do capital social na referida empresa.

[...]

Foi, então, apurada irregularidade na integralização do capital social da pessoa jurídica IPP, logo depois incorporada pela

JFE. Na referida 5ª Alteração do Contrato Social, de 16/12/2010, e conforme Ata da Assembleia Geral de Transformação da IPP Ltda em Sociedade Anônima de Capital Fechado, de 14/12/2010, foi registrado que os sócios aumentaram o capital social em R$ 9.000,000,00 (nove milhões), passando de R$ 1.000.00,00 para R$ 10.000.000,00, o que teria supostamente ocorrido mediante aporte em moeda corrente.

Depois da resposta do investigado, acima transcrita, foi realizada diligência, em razão da qual a JFE foi intimada a esclarecer a situação acerca da contabilização do referido aumento de capital social, em desacordo com o registrado na 5ª Alteração do Contrato Social da empresa referida.

[...]

Após examinar a contabilidade dessa operação, constante da cópia do Livro Razão anexado, a fiscalização constatou que também não havia saldo suficiente de lucros acumulados para a elevação do capital social em R$ 9.000.000,00 (nove milhões), conforme constou demonstrado às fls.8, no Termo de Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração:

[...]

Vale dizer, como não havia saldo suficiente nas reservas acumuladas de lucro, uma grande parte do aumento de capital social se fez com recursos inexistentes. Os lançamentos contábeis de aumento de capital criariam um saldo de prejuízos acumulados irreal, em 31/12/2010, no valor de R$ 5.141.508,86. A fim de corrigir tais discrepâncias, a PJ interessada foi intimada a proceder às correções necessárias.

Em resposta, a empresa reconheceu o erro e, contabilmente, estornou os valores lançados indevidamente, conforme assentado pela autoridade fiscal às fls.8.

Lembra-se que, ao celebrarem a 5ª Alteração do Contrato Social, os três sócios da IPP fizeram registrar aumento do referido capital social para R$ 10.000.000,00, ***com aumento fictício de R$ 5.141.508,86 para o custo das ações****, em razão do que foi produzida representação fiscal para fins penais noticiada no auto de infração.*

Com base nos documentos examinados (acostados aos presentes autos), verificou-se que em 26/01/2011, isto é, no mês seguinte à referida 5ª Alteração no Contrato Social, os referidos sócios da IPP alienaram 25% das ações da empresa, ficando a operação de alienação de 75% das ações (restantes) para uma segunda etapa*.*

A conclusão da fiscalização foi assim resumida: utilizando os recursos disponíveis nas reservas de lucros, os sócios pessoas físicas poderiam apenas aumentar suas quotas de Capital Social de R$ 1.000.000,00 para R$ 4.858.491,14 (incremento de R$ 3.858.491,14). Sendo assim, o custo total de aquisição de ações

a ser considerado, na alienação à JFE em janeiro/2011, é de R$ 4.858.491,14, observando-se a seguinte composição:

	Valor Total das ações	Valor do Custo (25%) Alienação em 2011
CLAUDIO (65%)	3.158.019,24	789.504,81
KATIA (20%)	971.698,23	242.924,56
ALCIMACO (15%)	728.773,67	182.193,42
TOTAL =	4.858.491,14	1.214.622,79

Na alienação de 25% das ações da IPP, em 26/01/2011, apurou-se Ganho de Capital utilizando como custo o valor de R$ 2.500.000,00 (1/4 de R$ 10.000.000,00), e não o valor correto do custo, que seria R$ 1.214.622,79 (1/4 de R$ 4.858.491,14). Sendo a operação realizada em 26/01/2011, considerou-se a data do fato gerador em 31/01/2011, e o vencimento do imposto de renda incidente no ganho de capital se daria em 28/02/2011 (fim do mês seguinte).

A fiscalização constatou que essa indevida majoração do custo levou a uma insuficiência do valor recolhido pelo ora impugnante, quanto ao seu quinhão, relativamente ao IRPF sobre o ganho com a alienação da sua participação social (65%), no valor de R$ 125.324,28.

A autoridade fiscal considerou, ainda, que havia um nexo de causalidade entre a conduta dos sócios, de aumentar ficticiamente o capital social da empresa (na parte excedente aos lucros acumulados realmente existentes), e a alienação de ações já no mês seguinte, o que teria causado subtração indevida de imposto de renda sobre ganho de capital, levando à aplicação de multa de ofício agravada para 150% em razão do dolo apontado nesta infração.

• Redução do Valor de Alienação das ações/Glosa da despesa de corretagem/comissão – não comprovação da dedutibilidade.

O investigado, ora impugnante, foi intimado a comprovar documentalmente o valor de alienação e o valor do custo total de aquisição das ações negociadas com a JFE (ações da IPP S/A vendidas à João Fortes Engenharia S/A), informados no Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital anexado à sua DIRPF do ano - calendário 2011 (DAGC). Além dos Anexos 9 e 10 (DAGC, DARF's, documentos de representação, etc.), foram apresentados também:

[...]

Foram juntadas as notas fiscais de serviços, recibo da CYPRESS, comprovação parcial do efetivo pagamento e o primeiro aditamento ao contrato de prestação de serviços firmado entre a IPP e a ÁRIA. Depois de analisar os documentos apresentados, a fiscalização concluiu que:

> *• os dispêndios pagos à empresa TAUIL E CHEQUER ADVOGADOS **não seriam dedutíveis** porque serviços de advocacia não se enquadram como serviços de*

corretagem e, portanto, não poderiam ser deduzidos do valor de alienação;

*• os dispêndios pagos à CYPRESS ASSOCIATES DO BRASIL CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA **SÃO DEDUTÍVEIS**; esses serviços se referem a intermediação do negócio que é a essência da corretagem e, portanto, podem ser deduzidos do valor de alienação;*

*• os dispêndios pagos à ARIA CAPITAL CORPORATE CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA **não seriam dedutíveis** porque se referem a serviços de consultoria técnica e econômico-financeira, os quais não se enquadram como serviços de corretagem e, portanto, não podem ser deduzidos do valor de alienação.*

Assim, para fins de cálculo do ganho de capital, somente foram acatados como despesas de corretagem dedutíveis do valor de alienação os seguintes valores que totalizam R$ 1.422.355,09:

EMITENTE DA NF	DATA	Nº NF	VALOR R$	DESCRIÇAO SVÇ
Cypress 07.037.932/0001.59	27/01/11	478	1.097.355,09	Prst. Svç Intermediação
Cypress 07.037.932/0001.59	27/09/11	535	162.500,00	Prst. Svç Intermediação
Cypress 07.037.932/0001.59	26/12/11	565	81.250,00	Prst. Svç Intermediação
Cypress 07.037.932/0001.59	03/04/12	604	81.250,00	Prst. Svç Intermediação
			1.422.355,09	

[...]

*Registrou-se, ainda, que **no Anexo 9** apresentado pelo interessado expõe-se memória de cálculo (feita a mão) quanto aos valores informados no seu Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital, assim:*

[...]

O interessado alegou que não havia insuficiência de recolhimento de IRPF decorrente dessa operação por se tratar de venda do total das ações (100%) realizada com pagamento parcelado sujeito a condição suspensiva, e nesse sentido seria incorreto utilizar apenas 25% do capital social para definir o valor do ganho sobre o recebido em dinheiro, que o correto seria utilizar 100% do capital social, conforme esclareceria a Pergunta 563 do Perguntas e Respostas do IRPF 2010.

[...]

Mas, ao contrário disso, considerando os teores dos Instrumentos que regularam as operações de alienação das ações da IPP, a fiscalização identificou duas etapas que seriam distintas:

A) Alienação de 25% das ações por R$ 20.000.000,00 à vista, em 26/01/2011. Operação tratada no presente item, objeto de Autuação.

B) Alienação de 75% das ações por incorporação de ações da João Fortes Engenharia S/A e parcela variável em dinheiro, ambas a serem definidas futuramente. Esta operação não gerou Ganho de Capital.

Portanto, segundo a fiscalização, o objeto do auto de infração lavrado se concentra na operação de alienação de 25% das ações da IPP, realizada em 26/01/2011.

[...]

Assim, considerando os efeitos de ambas as infrações apontadas, a fiscalização apurou um insuficiente recolhimento de IRPF decorrente do ganho de capital na alienação das ações de Cláudio Acyr, conforme demonstrado no quadro acima.

No curso da investigação o interessado, ora impugnante, alegou ainda que a fiscalização não haveria considerado todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte via DARF, a título de IRPF incidente nessa operação de alienação, que estaria faltando considerar uma diferença de R$ 86.181,68 recolhida em 30/07/2012*.*

Sobre isso a fiscalização assim se pronunciou. O período de apuração correto da operação focada é 31/01/2011, assim o vencimento do IRPF seria em 28/02/2011. Foram identificados/considerados os seguintes recolhimentos pelo contribuinte, ora impugnante:

Período Apuração	Vencimento	Valor
31/01/2011	28/02/2011	R$ 400.000,00
28/02/2011	31/03/2011	R$ 853.605,09

De forma que o DARF (fls.2003), de 30/07/2012, com valor principal de R$ 86.181,68 (já excetuados multa e juros), refere-se ao IRPF sobre Ganho de Capital não recolhido anteriormente em função do erro de preenchimento do DARF relacionado acima c/o vencimento apontado para 31/03/2011, quando deveria ser 28/02/2011. Vale dizer, concluiu-se que o valor principal total pago foi de R$ 1.253.605,09 justamente porque o recolhimento feito em julho/2012 seria apenas um complemento relativo a acréscimos legais devidos pelo pagamento de R$ 853.605,09 realizado em 31/03/2011, isto é, após o vencimento (ocorrido em 28/02/2011).

Pelos fatos descritos foi efetuado o lançamento de ofício em nome da pessoa física CLÁUDIO ACYR PINHEIRO PEREIRA, CPF nº 900.705.427-91, com a inclusão das duas infrações acima apontadas, sendo para a infração de dedução indevida do valor de alienação aplicada a multa de ofício de 75%, e para a infração de majoração fictícia do custo de aquisição das ações aplicada a multa de ofício majorada para 150%. Os enquadramentos legais estão descritos às fls.14. Em seguida o Demonstrativo do Crédito tributário lançado:

Cientificado do Auto de Infração, o sujeito passivo protocolou tempestivamente, através de procurador credenciado, a impugnação cujo inteiro teor se encontra às fls.1.943/1.970.

Por oportuno, transcrevo, como detalhou o julgador em seu voto, os argumentos de defesa do impugnante:

> *Por sua vez, o autuado, ora impugnante, aponta inicialmente que haveria um equívoco em considerar-se que o ganho de capital na operação de alienação objeto deste processo seria de apenas 25% das ações da IPP, mas teria sido de 100% delas.*
>
> *Quanto a este ponto argumenta ainda que no curso da investigação, em resposta às intimações realizadas, houve oportunidade de esclarecer o erro que inicialmente cometeu ao informar à fiscalização, com base em dados obtidos da empresa à época, que a integralização de capital ocorrida em dezembro/2010 teria sido por meio de aporte de capital, reconhecendo-se ainda durante a fiscalização que fora mediante transferência da conta contábil de lucros acumulados para integralização de capital da IPP. Tanto assim, que a interessada (JFE), em atenção ao verificado pela autoridade fiscal, e seguindo sua determinação, procedeu a estorno do valor que fora indevidamente integralizado em dez/2010.*
>
> *Mas alega o ora impugnante que, a despeito disso, embora tenha se baseado nas informações que lhe foram fornecidas pela contabilidade da IPP à época da alienação (janeiro/2011, antes de tais correções), se for também considerado o recolhimento complementar realizado em 30/07/2012 (R$ 86.181,68 de valor principal), além dos realizados em fevereiro e março de 2011 (respectivamente, R$ 400.000,00 em 28/02/2011, e R$ 853.605,09 em 31/03/2011 - que foram considerados pela fiscalização), não houve insuficiência de recolhimento de IRPF, mas ao contrário teria recolhido imposto a maior do que o devido, especialmente se for reconhecido que também não existiu a segunda infração apontada (de redução do valor de alienação por suposta utilização indevida de despesas com assessorias econômica e jurídica como intermediários na alienação), conforme procurou demonstrar. Mas, acrescenta que, para fins de apuração do imposto sobre ganho de capital, mesmo quando se considerem apenas os números relativos a custo e a valor de alienação conforme pretendido pela fiscalização, isto é, considerando-se o custo das ações alienadas pelo ora impugnante (65% das ações da IPP) equivalente a R$ 3.158.019,24 [com base na reconhecida reserva de lucros acumulados na época (dez/2010)], e o valor de R$ 1.422.355,09 de despesas de corretagem com a CYPRESS reconhecidas como redução válida do valor de alienação das ações do ora impugnante, e considerando a alienação de 100% das ações, como entende que ocorreu, a base de cálculo do imposto devido seria de R$ 8.419.625,67 (13.000.000,00 - 4.580.374,33), que submetida à alíquota de 15%, resultaria em IRPF no valor de R$ 1.262.943,85; no entanto, recolheu aos cofres da União R$*

1.339.786,77 (conforme DARF anexos, com recolhimentos em fevereiro/2011, março/2011 e julho de 2012). Dessa forma, segundo os números e glosas da própria fiscalização, ainda haveria direito de restituição de R$ 76.842,92 e, portanto, nenhum prejuízo houve ao fisco.

Insiste que não houve intuito de fraude, mas apenas ERRO, confusão ocasionada por negociação problemática e extremamente complexa. Diz que no caso seria incabível tratar o contribuinte como se fosse fraudador ou de má-fé, quando o erro contábil apontado, referente ao valor das reservas de lucro acumuladas, foi reconhecido e corrigido na contabilidade, conforme determinado pela fiscalização, e também não deixou o interessado, ora impugnante, de recolher o crédito tributário devido. DEVE O FISCO OBSERVAR A VERDADE REAL.

Argumenta que não é correta a conclusão da fiscalização, de que teria agido com dolo, baseada apenas no fato da mencionada integralização do capital social ter ocorrido em dezembro/2010, e a alienação das ações da IPP em janeiro/2011, um mês depois. Que isso, por si só, não prova o dolo suposto, nem qualquer intuito de fraude. Lembra que a referida alienação de 100% das ações da IPP representavam um negócio extremamente complexo, que a IPP era cotista de muitos empreendimentos e SPE, havendo reais dificuldades contábeis, sujeita a eventuais equívocos, que no caso foram corrigidos depois de reconhecidos; que por isso mesmo houve necessidade, conforme documentos acostados (Instrumento de Aquisição de Participação Societária e Outras Avenças- doc 5.1, e Termo de Transação referente à quitação do negócio) de realizar a operação em duas etapas.

Assim, a autoridade fiscal pôde verificar que o aumento de capital a ser considerado resultou de efetiva existência de reserva de lucros, porém, com isso, discordando quanto ao valor utilizado do custo das ações alienadas pelo ora impugnante, na apuração do ganho de capital, que se baseara num aumento de capital além das reservas efetivamente existentes, concluiu que teria havido uma distorção dolosa com diminuição da base de cálculo do imposto sobre o ganho de capital havido. Mas, segundo ressalta o impugnante, restaria claro que o contribuinte não o fez dolosamente, e o fato de não haver causado dano ao erário evidenciaria ainda mais isso. Chama a atenção que o erro contábil cometido na IPP, e a ele repassado no momento do cálculo do ganho de capital, aconteceu em face da complexidade da operação, lembrando que a IPP era cotista de inúmeras Sociedades de Propósito Específico (SPE) e que é justificável que na apuração da Equivalência Patrimonial de todas elas poderiam ocorrer, e ocorreram, erros que se refletiram na contabilidade da IPP (ver doc 4.3 - pg. 6 e 7).

Pede, pois, que seja retificado o lançamento, e apenas para argumentar, ainda que houvesse algum saldo de imposto decorrente desse erro, não caberia a aplicação de multa de 150%.

Quanto à segunda infração apontada, de suposta utilização indevida de reduções do valor de alienação, a título de despesas com comissões e corretagens, houve equívoco da autoridade lançadora, que o ora impugnante efetivamente pagou todas as comissões especificadas documentalmente às três empresas citadas (CYPRESS, ÁRIA e TAUIL), sendo que todas 3 (três) foram de fato e de direito intermediárias do negócio jurídico, auxiliando, calculando, avaliando, e intermediando a operação com o comprador. Não há dúvida que todas três foram efetivamente pagas, conforme notas fiscais apresentadas, e sobre isso não se questionou. A discordância, pela fiscalização, se dá porque a ÁRIA é empresa de assessoria econômico-financeira e a TAUIL é de assessoria jurídica.

No entanto, em face do nível de complexidade da operação de alienação objeto dessa análise, não é crível que se possa imaginar que meramente um "CORRETOR" possa efetuar todo o trabalho de intermediação requerida.

Aponta que o erro da fiscalização neste ponto está em que, para fins de dedução do valor de alienação, não apenas é válida a despesa com corretagem (com a CYPRESS), mas também as comissões pagas pelos demais serviços de intermediação do negócio realizado. As três empresas trabalharam em conjunto, enquanto intermediárias, para viabilizar a realização do negócio de tal complexidade. Houve contratação, não de um intermediário, mas de três intermediários necessários para que a transação pudesse ocorrer, isto é, houve comissões pagas a três agentes que trabalharam em conjunto, o que não é proibido por lei.

Aponta que, com base no Código Civil, arts. 710 e 721, pelo contrato de Agência, uma pessoa assume em caráter eventual, e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios; e aplicam-se ao contrato de Agência, no que couber, as regras concernentes ao mandato e à comissão, e as constantes em lei especial. Portanto, pagamento de comissão também se aplica a contratos de Mandato.

Em princípio, qualquer empresa pode exercer intermediação como uma receita não-operacional. Escritórios de Advocacia exercem suas atividades através de mandato (não necessariamente judicial).

Nesse mesmo sentido a IN 84/2001, art.17, II, não determina que "apenas a corretagem" seria admitida validamente na composição do valor da alienação (para redução).

A IN é mais ampla, atribuindo a possibilidade de consideração também de outras comissões, ao contrário do considerado na autuação. A IN não restringiu ao contrato X ou Y, mas sim ao pagamento de comissão ou corretagem (não apenas de corretagem). Ora, pagamento de comissão também se

> *aplica ao contrato de Agência, e pelo art.721 do CC, também ao Mandato.*
>
> *Por tais razões, além da corretagem paga à CYPRESS (acatadas), também as comissões pagas a outros intermediários do negócio, ÁRIA CAPITAL CORPORATE CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA e TAUIL E CHEQUER ADVOGADOS, podiam sim ser utilizadas como deduções válidas do valor de alienação das ações.*

Intimado da decisão do colegiado de primeira instância em 06/07/2016 (fls. 2396), por meio de procurador constituído nos autos, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 22/07/2016 (fls. 2374/2394).

Em resumo, apresento os argumentos de fato e de direito apresentados no seu recurso:

a) inicia fazendo um resumo da autuação fiscal, em que a auditoria entendeu que algumas despesas utilizadas na intermediação do negócio eram indevidas, bem como a utilização irregular de 100% do custo de aquisição, que originou a qualificação da multa de ofício em 150%.

b) Com base em sua impugnação, o auto de infração foi julgado improcedente na parte referente às deduções das despesas de corretagens e redução da multa de ofício (percentual de qualificação) de 150% para 75%.

c) Aduz que o objeto de julgamento do presente recurso é comprovar que não houve nenhuma majoração indevida do custo das ações. Diz que houve o pagamento correto do tributo, pois a transação era irretratável e as ações remanescentes ficaram em usufruto da compradora até análise final e pagamento da parte variável, que poderia ser de zero a 100% do preço total ajustado de R$ 80.000.000,00.

d) Declara que, ao contrário do que entendeu a DRJ, houve venda de 100% de forma irretratável, sendo parte fixa e parte variável, sem transferência imediata. Resume informando que a controvérsia se resume no seguinte:

> *a) que o negócio jurídico era a venda da totalidade da empresa, ou seja, 100% das ações, DE FORMA IRRETRATÁVEL, SENDO PAGO R$ 20.000.000,00 COMO VALOR MÍNIMO, COM TRANSFERÊNCIA IMEDIATA DE 25% E USOFRUTO(sic) DAS AÇÕES, E O RESTANTE A SER APURADO PODENDO CHEGAR A R$ 80.000.000,00 NO TOTAL.*
>
> *b) Que o Agente Fiscal e a Delegacia de Julgamento entendem ERRADAMENTE que foi uma venda de parte da empresa com recebimento de parte do valor (25%) e, por isso, entende que o CUSTO DE AQUISIÇÃO deveria ser apenas o equivalente a 25%.*
>
> *c) Que o Contribuinte utilizou 100% do custo de aquisição, naquele momento - pagando todos os impostos*

> *- e o Agente Fiscal e a Delegacia de Julgamento entendem que era indevido, pois como somente houve "venda" de 25% das ações, apenas 25% do custo de aquisição poderia ser usado.*

e) Por ser um negócio complexo, informa que necessitou da intermediação de profissionais, conforme reconhecido pela Delegacia de Julgamento.

f) Cita a cláusula quinta, que trata do preço de aquisição das ações, para reforçar seus argumentos de que referida cláusula tornava IRRETRATÁVEL o negócio, ou seja, o negócio total seria de R$ 20.000.000,00 no mínimo. Diz que com base neste valor certo e determinado é que o ganho de capital foi calculado e, ainda, que a única que ficou indeterminada seria o ganho extra, ganho este que ficou zero no final. Também afirma que caso existisse futuramente pagamento de parcela variável, o ganho de capital seria total, e não haveria custo de aquisição a ser deduzido.

g) Continua reafirmando que o pagamento se tratava de pagamento total de 100% da Empresa (pois irretratável), por isso calculou o ganho de capital se utilizando de todo o custo de aquisição e que, em nenhum instante, o Agente fiscal e a Delegacia de Julgamento não analisou o contrato e verificou que se tratava de uma venda imediata de 100% da empresa.

h) Assenta o princípio da verdade real/material. Cita ementa de Solução de Consulta da 7ª RF, Perguntas e Respostas "pergunta 546" e doutrina.

h) Ao final, com base nos argumentos expostos, requer que seja concedido provimento ao recurso, para que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

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

Mérito

Da omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de participação societária

Do auto de infração (fls. 2/3), decorrente de glosa de custo de aquisição, por aumento fictício do custo das ações, e de glosa de despesas de corretagens, por não comprovação da dedutibilidade, restou, nos termos da conclusão do r. acórdão recorrido, o seguinte: "*... confirma-se tão somente* ***o Saldo do IRPF*** *remanescente no valor de R$ 125.324,28, decorrente da majoração indevida do custo das ações alienadas, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora, nos termos da legislação regente*."

Em sede de recurso, insiste o sujeito passivo basicamente nos seguintes argumentos: 1) que o valor de R$ 13.000.000,00 (65% de R$ 20.000.000,00), correspondente a 100% do preço de alienação de suas ações na Incorporadora Pinheiro Pereira Ltda, e não apenas 25%, como entendeu a auditoria fiscal e a autoridade julgadora; e 2) que não houve majoração indevida do custo das ações.

Em relação ao custo de aquisição, a vista dos documentos e termos anexados aos autos, constatou-se que foi apurada irregularidade na integralização do capital social da Incorporadora Pinheiro Pereira Ltda (IPP), que, em seguida, foi incorporada pela João Fortes Engenharia S/A (JFE). O recorrente, Sr. Claudio Acyr, detinha participação societária de 65% das ações da IPP. Os sócios aumentaram o capital social em R$ 9.000,000,00 (nove milhões), passando de R$ 1.000.00,00 para R$ 10.000.000,00.

Depois de levantamentos junto a empresa JFE, foi apurado que não havia suporte para aumento do capital em R$ 9.000.000,00, e sim em R$ 3.858.491,14, conforme demonstrativo abaixo:

LUCROS ACUMULADOS

ORIGENS:	Saldo Inicial	7.339.404,60
	Lucro Líquido 2010	1.632.068,63
	Total das Origens	8.971.473,23
APLICAÇÕES:	Reserva Legal	(81.603,43)
	Distribuição Lucros	(3.436.009,12)
	Ajuste Exercício Anterior	(560.452,37)
	Adiantamento Lucros 2008 e 2009	(1.034.917,17)
	Total das Aplicações	(5.112.982,09)
SALDO DISPONÍVEL DE RESERVAS DE LUCROS		3.858.491,14
BAIXA DA RESERVA PARA AUMENTO DE CAPITAL		(9.000.000,00)
INSUFICIÊNCIA DE SALDO PARA AUMENTO DE CAPITAL		(5.141.508,86)

Neste sentido, o custo efetivo das ações apurado foi de R$ 4.858.491,14 (R$ 1.000.000,00 + R$ 3.858.491,14), sendo de R$ 3.158.019,24, o valor da participação do recorrente (65% das ações) na empresa IPP, incorporada pela JFE.

Partindo-se desses elementos, a fiscalização concluiu que a majoração indevida do custo ocasionou uma insuficiência do valor recolhido, pelo ora recorrente, relativamente ao IRPF sobre o ganho com a alienação da sua participação social (65%), no valor de R$ 125.324,28.

Abaixo, demonstrativo do custo de aquisição e cálculo do imposto.

Custo de Aquisição	Valor (R$)	
1) Declarado	1.625.000,00	
2) Apurado*	789.504,81	*(R$ 3.158.019,24 * 25% - Parcela de Alienação)
3) Diferença (1-2)**	835.495,19	** Majoração do Custo
4) Imposto***	125.324,27	*** (R$ 125.324,19 * 25%)

Ressalta-se que o próprio sujeito passivo, por meio do Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital - Declaração de Ajuste Anual, exercício 2012 (fls. 43), reconheceu o custo de aquisição de R$ 1.625.000,00, esse valor corresponde a 25% de sua participação no capital social da IPP, avaliado pelo Capital Social de R$ 10.000.000,00

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

Seção IV

Custo de Aquisição

Subseção I

Bens ou Direitos Adquiridos até 31 de dezembro de 1991

Art. 125. Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado,

> *nessa data, de cada bem ou direito individualmente avaliado, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96 e §§ 5º e 9º).*
>
> *[...]*
>
> *Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995*
>
> *Art. 128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).*
>
> *[...]*
>
> *Bens Adquiridos após 31 de dezembro de 1995*
>
> *Art. 131. Não será atribuída qualquer atualização monetária ao custo dos bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17, inciso II).*
>
> *[...]*
>
> *Apuração do Ganho de Capital*
>
> *Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).*
>
> *Parágrafo único. [...](grifou-se)*

No tocante ao preço de alienação da participação societária do Sr. Cláudio Acyr, necessário sejam analisados os instrumentos que formalizaram a venda das ações da IPP à João Fortes Engenharia S/A (JFE). A seguir, transcrevem-se cláusulas e condições dos seguintes instrumentos:

1) Instrumento de Aquisição de Participação Societária e Outras Avenças (Datado de 26/01/2011) (fls. 836/843)

2.2.1. Neste ato, os Vendedores vendem e transferem à JFE uma parcela de 2.500.000 (dois milhões e quinhentas mil) ações, correspondentes a 25% (vinte e cinco por cento) das Ações ("Ações Transferidas"), em contrapartida ao pagamento de R$20.000.000,00 (vinte milhões de Reais) conforme Subcláusula 5.1 "a" abaixo, mediante assinatura do respectivo termo de transferência no Livro de Transferência de Ações Nominativas e averbação no Livro de Registro de Ações Nominativas de IPP.

2.2.2. As demais 7.500.000 (sete milhões e quinhentas mil) ações, correspondentes a 75% (setenta e cinco por cento) das Ações ("Ações Remanescentes"), serão formalmente transferidas à JFE, mediante assinatura do respectivo termo de transferência no Livro de Transferência de Ações Nominativas e averbação no Livro de Registro de Ações Nominativas de IPP, quando da entrega aos Vendedores das ações ordinárias de emissão de JFE que serão emitidas em futuro aumento de capital decorrente da incorporação das Ações Remanescentes, nos termos da Cláusula Sexta abaixo.

CLÁUSULA QUINTA
Preço de Aquisição das Ações

5.1. O preço de aquisição das 10.000.000 (dez milhões) Ações, representativas de 100% do total de ações de emissão da Companhia ("Preço"), a ser fixado a partir do valor limite de R$ 80.000.000,00 (oitenta milhões de reais) ("Valor Preliminar de Aquisição"), será composto de 2 (duas) parcelas, uma fixa e outra variável, a ser determinada segundo os critérios abaixo definidos:

a) Uma parcela fixa, no valor de R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), paga nesta data aos Vendedores em dinheiro ("Parcela Fixa"), por meio de TED em favor das contas-correntes indicadas no Anexo 5.1(a), correspondente (i) à aquisição das Ações Transferidas e (ii) ao usufruto sobre as Ações Remanescentes; e

b) Uma parcela variável a ser paga aos Vendedores mediante entrega de ações ordinárias de emissão de JFE, cujos critérios de fixação encontram-se definidos no presente Instrumento e que não poderá exceder o número máximo de 3.025.000 (três milhões e vinte e cinco mil) ações ordinárias de emissão de JFE ("Parcela Variável"), a serem emitidas em aumento de capital decorrente da incorporação das Ações Remanescentes, sendo a quantidade final de ações de emissão de JFE definida conforme procedimento que deverá ocorrer no prazo máximo de até 225 (duzentos e vinte e cinco) dias contados da data de assinatura deste instrumento, nos termos da Cláusula Sexta abaixo.

CLÁUSULA SEXTA
Procedimento para Definição e Pagamento da Parcela Variável do Preço

6.1. Acordam as Partes que a fixação da Parcela Variável do Preço - que, respeitada a quantidade máxima referida na Subcláusula 5.1 "b" acima, servirá de referência para determinação do número de ações ordinárias de JFE que serão emitidas em futuro aumento de capital e entregues aos Vendedores por conta da incorporação das Ações Remanescentes - dependerá (i) da regularização, pelos Vendedores, dos Projetos Sujeitos a Confirmação (Os Projetos Sujeitos a Confirmação, bem como a descrição dos procedimentos a serem cumpridos pelos Vendedores para regularização dos referidos projetos, encontram-se listados no Anexo 6.1. - "Projetos Sujeitos a Confirmação") e (ii) da confirmação que o Patrimônio

Líquido da Companhia em 30/06/2010, conforme Balanço da mesma data (Anexo 17.1(vii)), era de R$ 10.551.005,97 (dez milhões, quinhentos e cinquenta e um mil e cinco reais e noventa e sete centavos) e que o Patrimônio Líquido da Companhia em 31/12/2010, conforme balanço a ser levantado na forma da Subcláusula 6.3 e seus subitens, corresponderá substancialmente ao valor refletido no Balanço de 30/06/2010 ajustado pelo resultado projetado para o segundo semestre de 2010 ("Resultado Projetado"), correspondente à soma algébrica (a) das receitas, custos e despesas alocados ao segundo semestre de 2010, conforme os orçamentos relativos a cada um dos empreendimentos imobiliários desenvolvidos pela IPP e SPEs (orçamentos estes que constituem o Anexo 6.1 (ii) e (b) das despesas administrativas (incluindo dividendos pagos no segundo semestre) no valor global de até R$ 1.400.000,00 (um milhão e quatrocentos mil reais). Na apuração do Resultado Projetado para o segundo semestre de 2010 serão considerados o percentual físico de construção e o número de unidades vendidas projetados para 31/12/2010, de sorte que os montantes e percentuais relativos a tais itens que tiverem sido incorridos a maior ou a menor até o primeiro semestre de 2010 (e retratados no balanço de 30/06/2010) implicarão nos correspondentes e necessários ajustes, para mais ou para menos, nos valores de receitas, custos e despesas orçados a serem considerados para o segundo semestre de 2010.

2) Instrumento de Transação e Outras Avenças (Datado de 28/03/2012) (fls. 1192)

CONSIDERANDO que as Partes chegaram a um entendimento quanto a fixação da referida Parcela Variável do Preço, com base na qual deverá ser implementada a incorporação de ações da IPP pela JFE (Subcláusula 6.2.7 do Contrato);

CLÁUSULA PRIMEIRA – Para os fins e efeitos da Cláusula Seis do Contrato, as Partes acordam que a Parcela Variável do Preço corresponderá a 1.800.000 (um milhão e oitocentas mil) ações a serem emitidas pela JFE quando da incorporação das Ações Remanescentes da IPP (Subcláusula 2.2.2) ("Novas Ações"), das quais: (i) 60.000 (sessenta mil) ações serão desde logo entregues aos VENDEDORES, os quais acordaram em ceder a totalidade das mesmas a Kátia, e (ii) 1.740.000 (um milhão setecentas e quarenta mil) ações serão dadas em garantia à Compradora, mediante alienação fiduciária (Cláusula Dez do Contrato).

3) Instrumento de Transação (Datado de 11/10/2012) (fls. 1200)

CONSIDERANDO que as Partes celebraram em 26 de janeiro de 2011 um Instrumento de Aquisição de Participação Societária e Outras Avenças (doravante "Contrato de Compra") objetivando a aquisição pela JFE de certos ativos de propriedade dos Outorgados, em especial quotas e ações de sociedades na qual detinham participações;

CONSIDERANDO que a parcela fixa e a parcela variável do preço de aquisição previstas na Cláusula Quinta do Contrato de Compra foram pagas aos Outorgados, tendo sido a parcela fixa paga na forma do Contrato de Compra e a Parcela Variável definida e paga nos termos do instrumento de transação celebrado entre as Partes em 28/03/2012,; havendo porém incerteza sobre a aferição dos parâmetros definidores da Parcela do Preço Sujeita à Condição Suspensiva prevista na Cláusula Nona do Contrato de Compra ("Earn Out")e, ainda, considerando não haver consenso das Partes com relação ao Saldo da Conta Gráfica atual e outras questões a ela atinentes; e,

Da análise dos instrumentos acima, percebe-se que a alienação da participação societária do Sr. Cláudio Acyr ocorreu em 02 (duas) parcelas distintas. A primeira,

uma parcela fixa de 25% das ações ordinárias, no valor de R$ 13.000.000,00 (65% de 20.000.000,00), e a outra, uma parcela variável de 75%, representada pela emissão de ações emitidas pela empresa compradora (fls. 842).

O instrumento de transação, datado de 11/10/2012, confirma que referidas parcelas foram pagas, tendo sido a fixa paga na forma do Instrumento de Aquisição de Participação Societária e Outras Avenças, datado de 26/01/2011, e a variável paga na forma do contrato de Transação, datado de 28/03/2012 (fls. 1200).

Em relação a parcela recebida em 26/01/2011, pode-se concluir que as circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária já estavam implementadas, ou seja, houve o pagamento do preço, no valor de R$ 13.000.000,00 e transferência de 25% das ações ordinárias, situação de fato, de acordo com o art. 116 do Código Tributário Nacional:

> *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.*
>
> *Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

Desta forma, cabe registrar que o credito tributário apurado nesse processo refere-se, tão somente, ao ganho de capital apurado sobre a parcela fixa de R$ 13.000.000,00, conforme Auto de Infração e termo de Constatação Fiscal (fls. 3/14).

No tocante ao pagamento da parcela variável de 75%, conforme estabelecido nas cláusulas dos instrumentos acima, observa-se que no patrimônio do Sr. Cláudio Acyr ocorre a saída das ações da IPP e ingresso de novas ações da JFE, tais ações constituem bens integrantes do seu patrimônio. O valor da participação societária adquirida corresponde ao que for definido pela avaliação aprovada em assembléia.

Ainda, em relação ao preço de alienação, parcelas fixa e variável, impende esclarecer, com fundamento no §4º do art. 117 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que está sujeito ao ganho de capital as operações que imporem alienação, a qualquer título, *in verbis*:

> *GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS*
>
> *Seção I*

Incidência

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]

§ 4º 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

[...]

Valor de Alienação

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

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II - [...] (grifou-se)

Pelo exposto acima, entendo que não assiste razão ao recorrente em seus argumentos, pelo que confirma-se os cálculos, constante do r. acórdão recorrido (fls. 2.367), relativo ao imposto sobre a renda, devido em 28/02/2011, conforme abaixo:

Confirmação do Cálculo do imposto devido em 28/02/2011 realizado no AI

Observe-se que no conjunto dos pagamentos efetuados, o total de Valor Principal de IRPF sobre o GC efetivamente recolhido pelo contribuinte representou R$ 1.253.605,09 [saldo de IRPF calculado com base no GC declarado pelo ora impugnante, que é inferior ao GC Ajustado pela fiscalização, em face da indevida majoração do custo de alienação das ações apurado, e demonstrado mais acima.

*Recorda-se que o Ganho de Capital (GC) a ser tributado corresponde **à diferença entre** o Valor Líquido de Alienação Ajustado (VLA) e o Valor do Custo Ajustado das ações alienadas por Cláudio Acyr (**VCA**). Assim, conforme demonstrado mais acima, o (VLA) representa o valor de R$ 9.982.367,26, e o Valor do Custo Ajustado (VCA) é R$ 789.504,81.*

É sobre essa base (GC = VLA - VCA) que deve ser aplicada a alíquota de 15% para determinar o valor do Imposto (IRPF) sobre o GC efetivamente devido em 28/02/2011: :

*GC=VLA - VCA = 9.982.367,26 - 789.504,81 = **R$ 9.192.862,45***

Alíquota aplicável: 15%

IRPF devido em 28/02/2011 = R$ 1.378.929,37

Por outro lado, feitas as imputações cabíveis aos recolhimentos realizados pelo ora impugnante, constatou-se quanto à obrigação principal ora analisada, que o interessado recolheu aos cofres da União o valor principal de R$ ***1.253.605,09*** *(= 15% de 8.357.605,09).*

Dessa forma, pode-se concluir que o Saldo de IRPF devido remanescente (vencido em 28/02/2011) a ser ainda exigido é no valor principal de:

Saldo IRPF devido remanescente=IRPF devido - IRPF recolhido
Saldo IRPF devido remanescente = 1.378.929,37 - 1.253.605,09
Saldo IRPF devido remanescente = R$ 125.324,28

Conclusão

Voto no sentido de CONHECER o Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o crédito tributário de imposto sobre a renda, apurado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife sobre o ganho de capital na alienação de participação, fato gerador 26/01/2011, no valor de R$ 125.324,28.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho