



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

Processo n° 15563.720130/2012-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.984 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria IRPF
Recorrente LUCIANA PINA DA SILVA BORGES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Considera-se valor de alienação o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos.

GANHO DE CAPITAL. EXCLUSÕES DO VALOR DE ALIENAÇÃO. PREVISÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar de exclusão do preço de alienação, para fins de apuração de ganho de capital, valores não previstos na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Multa de mora não se confunde com multa de ofício, sendo aquela desta autônoma, restando assim prejudicada a pretensão da recorrente em estabelecer uma relação de vinculação e gradação entre elas.

São disciplinadas por diferentes dispositivos legais e se destinam a propósitos distintos e incomunicáveis entre si. A multa de ofício é prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, enquanto que a multa de mora tem abrigo no art. 59 da Lei n. 8.383/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Ausente justificadamente o Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitosa e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 96/137) em face do Acórdão n. 03-069.476 - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) - DRJ/BSB (fls. 84/89), que julgou improcedente a impugnação de fls. 54/81 e manteve o crédito tributário consignado no lançamento constituído mediante o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF - Ano-Calendário 2009 - no montante de R\$ 909.917,63 - sendo R\$ 458.027,60 de imposto - Cód. Receita 2904 -; R\$ 108.369,33 de juros de mora calculados até 31/05/2012; e R\$ 343.520,70 de multa proporcional passível de redução (fls. 46/51) - com fulcro em) omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações/quotas, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 43/45.

O lançamento constituído mediante o Auto de Infração de fls. 46/51 originou-se da constatação da omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações/quotas das pessoas jurídicas Drogaria Vida de Caxias Ltda. - CNPJ 01.401.791/0001-24 - e Delivere de Caxias Expressos Drogaria Ltda. - CNPJ 05.922.789/0001-51 -, consoante o TVF de fls. 43/45.

Cientificada do lançamento de fls. 46/51 em 21/06/2012 (fl. 52), a recorrente, inconformada com a autuação sofrida, apresentou a impugnação de fls. 54/81, alegando em síntese:

a) o acréscimo do valor de venda acordado anteriormente deveu-se ao estoque existente no montante de R\$ 4.800.000,00, sendo que, após levantamento, constatou-se que desse total R\$ 2.000.000,00 referiam-se a dívidas com fornecedores, que foram corretamente deduzidos do valor final;

b) a autoridade fiscal não verificou que, para manter o estoque objeto do acréscimo ao valor da venda patrimonial, deveria existir lucro contábil no Patrimônio Líquido a título de Reservas, sem que tivesse sido distribuído, mas que é de fato um acréscimo patrimonial do detentor da participação do Capital Social;

c) a mera ausência de distribuição do lucro, que é isenta de tributação, e a sua permanência em reservas da empresa, para capitalização, demonstra um aumento do Patrimônio Líquido, gerando, assim, uma capacidade maior de adquirir ativos, como no caso o estoque existente;

d) o Estado não pode penalizar o empresário que deixa de distribuir lucros, evidentemente já tributados, com o intuito de capitalizar sua empresa, apenas por não haver cumprido com uma mera formalidade ao integralizar estas Reservas de Lucros ao Capital.

e) à vista dos esclarecimentos acima, o valor bruto da venda seria de R\$ 6.000.000,00, e não aquele considerado pela autoridade lançadora.

Na apreciação da impugnação de fls. 54/81, o órgão julgador de primeira instância, mediante o Acórdão n. 03-069.476 (fls. 84/89), sumariou seu entendimento, consoante ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.
VALOR DE ALIENAÇÃO.*

Considera-se valor de alienação o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada do teor do Acórdão n. 03-069.476 (fls. 84/89) em 27/01/2016 (fls. 91/94) e, irresignado, interpôs Recurso Voluntário em 26/02/2016 (fls. 96/137), tempestivo, portanto, alegando, em síntese, erro da Fiscalização da RFB quando da apuração do ganho de capital (tributação de valor recebido decorrente de lucro de pessoa jurídica) e redução da multa de ofício de 75% para 20%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O Recurso Voluntário (fls. 96/137) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, portanto dele CONHEÇO.

O objeto do Recurso Voluntário de fls. 96/137 reside em suposto erro da Fiscalização da RFB quando da apuração do ganho de capital obtido na alienação de ações/quotas das pessoas jurídicas Drogaria Vida de Caxias Ltda. - CNPJ 01.401.791/0001-24 - e Delivere de Caxias Expressos Drogaria Ltda. - CNPJ 05.922.789/0001-51 - à pessoa jurídica Barenboim & Cia. Ltda - CNPJ 33.228.701/0001-31 -, concretizada em 20/10/2009 (fls. 27/31), bem assim na redução da multa de ofício de 75% para 20%.

Consoante os termos do Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas Sociais (fls. 27/31), as participações societárias em lide haviam sido alienadas à pessoa jurídica Barenboim & Cia. Ltda - CNPJ 33.228.701/0001-31, na data 20/10/2009, inicialmente por R\$ 6.000.000,00.

Todavia, mediante o Termo de Aditamento de Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas Sociais (fls. 35/36), o valor do negócio foi reajustado para R\$ 10.800.000,00, a serem pagos da seguinte forma:

- i) R\$ 5.400.000,00 na data de 26/11/2009, mediante a liberação dos cartões de crédito Visa, Mastercard e outros;
- ii) R\$ 5.400.000,00 - descontados R\$ 2.000.000,00 a título de passivo com fornecedores - restando R\$ 3.400.000,00 em 15 parcelas mensais, iguais e sucessivas de R\$ 226.667,00, a serem pagas a partir de 15/01/2010.

Conforme a configuração acima informada, coube à recorrente o valor efetivo de R\$ 8.800.000,00 (já deduzidos R\$ 2.000.000,00 a título de passivo com fornecedores).

Na DIRPF/2010 - ND 07/16.814.081 (fls. 03/08), a recorrente declara titularidade de bens e direitos vinculados às pessoas jurídicas Drogaria Vida de Caxias Ltda. - CNPJ 01.401.791/0001-24 - e Delivere de Caxias Expressos Drogaria Ltda. - CNPJ 05.922.789/0001-51 - nas datas de 31/12/2008 e de 31/12/2009 - nos valores de R\$ 300,00 e de R\$ 39.600,00, respectivamente.

Tais valores correspondem a 300 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00, da pessoa jurídica Drogaria Vida de Caxias Ltda. - CNPJ 01.401.791/0001-24 (de cujo capital social a recorrente detém 10% de participação) - e a 39.600 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00, da pessoa jurídica Delivere de Caxias Expressos Drogaria Ltda. - CNPJ 05.922.789/0001-51 (de cujo capital social a recorrente detém 99% de participação) -, conforme denunciado na 3ª. alteração contratual de fls. 15/17 e na 1ª. alteração contratual e contrato social consolidado de fls. 18/21, respectivamente.

De acordo com o TVF de fls. 43/45, o lançamento em lide restringe-se à parcela de R\$ 5.400.000,00 - recebida pelo recorrente na data de 26/11/2009 (Termo de Aditamento de Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas Sociais de fls. 35/36 e Ação de Cobrança de fls. 37/42). Essa parcela equivale a 61,36% do valor efetivo total da

alienação (R\$ 8.800.000,00). Desse total, cabe à recorrente o percentual de 57% de participação. As tabelas a seguir elucidam as situações ora descritas:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	CAPITAL SOCIAL	QUOTAS	% PARTICIP.	VALOR
DROGARIA VIDA DE CAXIAS LTDA	R\$ 30.000,00	300	1%	R\$ 300,00
DELIVERE DE CAXIAS EXPRESSOS DROGARIA LTDA	R\$ 40.000,00	39.600	99%	R\$39.600,00
SOMATÓRIO DAS PARTICIPAÇÕES	R\$ 70.000,00		57%	R\$39.900,00

VALOR DA ALIENAÇÃO	VALOR RECEBIDO	% ALIENAÇÃO RECEBIDO	% PARTICIP. CONTRIBUINTE	VALOR CONTRIBUINTE
R\$ 8.800.000,00	R\$5.400.000,00	61,36%	57%	R\$ 3.078.000,00

Da leitura das tabelas acima reproduzidas, obtém-se o custo de aquisição do conjunto das participações societárias vinculadas à recorrente mediante a multiplicação do custo total (R\$ 39.900,00) pelo percentual efetivamente recebido pela alienação (61,36%), chegando-se ao montante de R\$ 24.482,64.

Assim, o ganho de capital da recorrente em virtude da alienação em lide é de R\$ 3.053.517,36 (diferença entre R\$ 3.078.000,00 e R\$ 24.482,64).

Todavia, nos termos do Recurso Voluntário (fls. 96/137), a recorrente contrapõe à apuração do ganho de capital acima discriminado o seguinte argumento:

"As referidas empresas foram alienadas pelo valor de R\$ 10.800.000,00, contudo tal valor incluía parcelas referentes a débitos e o lucro existente no caixa da empresa destinados aos sócios da mesma, na data da alienação.

O valor de fato das empresas efetuando os referidos descontos foi de R\$ 6.000.000,00, sendo o valor do ganho de capital a ser calculado sobre tal verba e não sobre a totalidade do negócio.

Ressaltando-se, que coube à petionária 57% desse montante, sendo tal valor pago de forma parcelada.

Evidente, que a quantia correspondente ao estoque existente que não corresponde a dívidas com fornecedores, bem como o lucro da empresa, no valor total de R\$ 2.800.000,00, não poderia compor o valor da alienação." (grifei)

Em resumo, a recorrente alega que, do valor efetivo total da alienação (R\$ 8.800.000,00), R\$ 2.800.000,00 devem ser excluídos, vez que correspondem ao estoque existente não vinculado a dívidas com fornecedores, bem assim ao lucro da empresa (recebidos com base no art. 10 da Lei n. 9.249/1995).

Nesse ponto, é oportuno destacar a definição de valor de transmissão, no caso de operações de venda ou de cessão de direitos, plasmada nos arts. 19 e 20, da Lei n. 7.713/1988, *verbis*:

"Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o

valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Lateralmente, a Instrução Normativa SRF n. 84/2001 (que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas), ao tratar do valor de alienação, assim dispõe em seu art. 19, *in verbis*:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

IV - no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;

V - no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 4º O valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação e, quando se tratar de venda a prazo, com diferimento da tributação, a dedução far-se-á sobre o valor da parcela do preço recebida no mês do pagamento da referida corretagem.

Conforme se observa da leitura dos dispositivos *supra* reproduzidos, as verbas - no valor total de R\$ 2.800.000,00 - que a recorrente pretende excluir do valor efetivo de alienação (R\$ 8.800.000,00) - não encontram abrigo na legislação tributária.

Só para argumentar, uma vez despidendo, ainda que previsão legal houvesse, o recorrente não faz prova da pretendida exclusão das verbas alegadas e que almeja excluir do valor da alienação em lide, quais sejam, estoque existente não vinculado a dívidas com fornecedores, bem assim ao lucro da empresa. Os documentos acostados às fls. 123/134 não se prestam para o mister, vez que *i)* dizem respeito a questões contábeis das pessoas jurídicas cujas participações societárias foram alienadas, alheias, portanto, ao lançamento em lide; *ii)* não se revestem das formalidades exigidas por lei; *iii)* sequer discriminam os valores - no total de R\$ 2.800.000,00 - cuja exclusão é pretendida; e *iv)* encontram-se com registros ilegíveis.

A recorrente também requer a redução da multa de 75% para 20%, conforme os termos do Recurso Voluntário (fls. 96/137).

Na verdade, nas suas alegações, a recorrente confunde multa de ofício com multa de mora, emprestando, de forma indevida, um caráter de vinculação e gradação entre elas, quando, na verdade, nada têm em comum e destinam-se a propósitos distintos e incomunicáveis entre si.

Com efeito, a multa de ofício é prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

Por sua vez, a multa de mora é prevista no art. 59 da Lei n. 8.383/1991, abaixo transcrito, e não tem caráter punitivo.

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

A multa de mora aplicada sobre o valor do tributo ou contribuição devido e, na sua essência, busca desestimular o cumprimento da obrigação fora do prazo. É devida quando do recolhimento de débitos vencidos, com atraso, portanto. Essa multa nunca incide sobre as multas de ofício, e com estas não têm qualquer relação. Diz respeito ao atraso do inadimplemento da obrigação tributária. É, como a própria denominação expressa, multa de caráter moratório.

É oportuno destacar a remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) no que tange à sua limitação ao percentual de 20%, conforme se depreende do entendimento plasmado nos julgados a seguir transcritos:

“ [...]A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória

cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 582.461, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes)”

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL DE 20%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. Esta Corte firmou entendimento no sentido da ausência de caráter confiscatório de multa fiscal no percentual de 20% (RE 582.461, leading case de repercussão geral). Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 596.429 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa)”

“IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 239.964, Primeira Turma, Rel.ª Min.ª Ellen Gracie)”

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

- 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto.*
- 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.*
- 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%. (Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 727.872/RS, 1ª Turma, 28/04/2015).”*

Desta forma, conclui-se, de forma inequívoca, que a multa de mora não se confunde com a multa de ofício, sendo desta autônoma, restando assim prejudicada a pretensão da recorrente em estabelecer uma relação de vinculação e gradação entre elas.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário (fls. 96/137) e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima