



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720496/2012-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.380 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente LUCILEIA MARIA UNEIDA ZANON
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

IRPF. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

A diferença entre o valor da alienação e o da aquisição do imóvel rural, consoante o valor da terra nua, considera-se ganho de capital, sujeito a incidência do imposto de renda. A fiscalização ao identificar a diferença deve efetuar o lançamento, cabendo ao contribuinte provar a inexistência do fato gerador, o não ocorreu no presente caso.

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF 02.

Este Tribunal administrativo não é competente para tratar sobre inconstitucionalidade de Lei tributária, nos termos da Súmula CARF 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *LUCILEIA MARIA UNEIDA ZANON*, contra o Acórdão de impugnação proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria- RS (6ª Turma da DRJ/BSB), na qual os membros daquele colegiado entenderam ser improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

A recorrente foi autuada por constatação de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de participações societárias da pessoa jurídica SOCE – Sociedade Capixaba de Educação Ltda, CNPJ 27.356.740/0001-11, em virtude da apuração incorreta do custo de aquisição, no ano-calendário de 2008, exercício de 2009, no valor total do crédito de R\$ 1.804.809,33, somados juros e multa, deixando de recolher o Imposto de Renda devido pela citada operação, conforme relatório fiscal de e-fls. 400 a 427.

Segundo informações prestadas pela contribuinte o custo de aquisição por ela atribuído foi composto das seguintes parcelas (fls. 410):

- Conta garantida Bradesco.....	R\$ 191.797,54
- Banco do Brasil Leasing.....	R\$ 575.460,58
- Conta garantida SICOOB.....	R\$ 796.929,86
- Conta garantida Banco do Brasil.....	R\$ 101.946,06
- Banco do Brasil – Empréstimos.....	R\$ 9.077,31
- Banco do Brasil – Empréstimos.....	R\$ 64.030,89
- Banco do Brasil – Empréstimos.....	R\$ 308.374,17
- Banco do Nordeste.....	R\$ 88.349,31
- Conta garantida – BANESTES.....	R\$ 6.939.415,32
- Impostos parcelados.....	R\$ 546.548,23

Total do Custo.....R\$ 9.621.929,27

Custo Utilizado pela Contribuinte:R\$ 9.213.469,27

Irresiganda a recorrente apresenta Recurso Voluntário nas e-fls. 716/734, reproduzindo as razões de primeira instância e alegando, em apertada síntese o seguinte:

- a) A recorrente alienou 100% de sua participação societária na empresa SOCE – Sociedade Capixaba de Educação Ltda, CNPJ 27.356.740/0001-11, da data de 14/04/2012, apurando e recolhendo o imposto devido no valor R\$ 642.979,65;
- b) Em razão da cisão parcial da empresa SOCE com o valor das cotas sociais à época da alienação avaliadas em R\$ 3. 676.140,00, considerado como custo de aquisição, a quantia excedente apostada de alienação não se constituiu em lucro. Sendo assim, não obstante a venda de sua participação societária ter atingido a ordem de R\$ 13.500.000,00 (90% de R\$ 15.000.000,00), o valor correspondente à primeira parcela, R\$ 10.000.000,00, foi integrado diretamente ao patrimônio da compradora SOCE- Sociedade Capixaba de Educação Ltda, ante o alto vulto de passivos que a empresa já ostentava. O restante da quantia, R\$ 5.000.000,00, foi integrado ao patrimônio dos sócios retirantes vendedores, sendo R\$ 4.500.000,00 o valor que lhe coube;
- c) o valor de R\$ 10.000.000,00, que foi depositado diretamente na conta da SOCE, “destinou-se exclusivamente para quitar o seu passivo que agregava diversas obrigações contabilizadas pela SOCE no montante de R\$ 9.213.469,00”. Essa quantia jamais elevou ou integrou o seu patrimônio (da Contribuinte);
- d) o ganho de capital percebido limita-se à quantia de R\$ 4.500.000,00, montante que realmente integrou seu patrimônio e “que corresponde ao acréscimo patrimonial passível de tributação nos moldes regulamentar do imposto de renda, que autoriza o regime de caixa para apuração da elevação do patrimônio da pessoa física”.

- e) discorre sobre o conceito de acréscimo patrimonial para concluir que, no caso em pauta, sobre o valor da venda utilizado para quitar dívidas da empresa não houve ingresso de recursos em seu patrimônio, não podendo haver tributação sobre esse numerário. Por conseguinte, em relação à parcela de R\$ 9.213.469,00, não há que se falar em ganho de capital e fato gerador para a imposição do imposto de renda;
- f) o pagamento de tributo sobre o acréscimo patrimonial da empresa vendida importa em violação dos princípios constitucionais da pessoalidade e da capacidade econômica, previstos no art. 145, § 1º, da Constituição Federal;
- g) os patrimônios da pessoa física e da pessoa jurídica não podem ser confundidos, pois se tratam de pessoas distintas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco mesclar informações de forma a “ensejar tributação desenfreada sob total ausência de efetivo recebimento da pessoa física”;
- h) o capital auferido pela pessoa jurídica SOCE – Sociedade Capixaba de Educação Ltda, por meio da primeira parcela da venda, não pode ser atribuído à pessoa física da Contribuinte, ante à destinação específica da aludida quantia;
- i) na operação em discussão foi adotado o custo efetivo, tendo em vista que a negociação “foi constituída face às obrigações assumidas que giravam em função do próprio negócio, cuja finalidade acarretou pelo elevado custo já insuportável face ao fluxo normal da empresa”;
- j) a avaliação da venda foi concatenada ao levantamento do passivo, chegando-se ao resultado de apuração do lucro societário, ou seja, os compradores assumiram todo o passivo relativo à transação;
- k) conforme documentação apresentada, os valores da venda da participação societária da SOCE não foram utilizados para integralização de capital das empresas cindendas RSF Administração Imobiliária Ltda e Sociedade Cristo Rei Educacional Ltda, haja vista que a integralização de capital ocorreu na forma de bens e obrigações da empresa cindida, SOCE – Sociedade Capixaba de Educação Ltda. Sendo assim, não há que se confundir a destinação da primeira parcela da venda da participação societária com a integralização de capital das empresas cindendas, como quer denotar o relatório de encerramento fiscal;

Diante do exposto, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DO GANHO DE CAPITAL

A autoridade fiscal considerou, após a cisão parcial da empresa alienada, a qual o recorrente teria direitos de ações, como custo de aquisição o valor de R\$ 3.676.140,00, conforme anotado na alteração contratual lavrada em 14/04/2008 (fls. 30 a 37). Conforme, já descrito pela decisão de origem, o valor seria o mesmo declarado pelo contribuinte em sua DAA, referente ao exercício de 2009, sobre operação ocorrida no ano-calendário de 2008.

Aduz o recorrente que o ganho de capital que realmente ingressou em seu patrimônio foi de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais), e que esse seria a quantia devida pelo acréscimo patrimonial passível de tributação, da qual compreende que

deveria ser tributado pelo regime de caixa, e entente que seria a efetiva contabilização das rendas ou rendimentos a partir de sua efetiva disponibilidade econômica.

Quanto a isso a decisão de primeira instância assim considerou:

Conforme item III – Do preço da Compra e da Caução – do Contrato Particular de Compra e Venda de Quotas Sociais e outras Avenças (fls. 38 a 51), de 14/04/2008, o valor de alienação das cotas da SOCE foi de R\$ 15.000.000,00, sendo a parcela correspondente à Impugnante de R\$ 13.500.000,00, valor que foi atribuído por ela como preço de venda em seu Demonstrativo de Ganhos de Capital (fls. 139 e 140).

Aduz a recorrente que o valor das suas quotas sociais tem como valor da primeira parcela correspondente a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), sendo integrado diretamente ao patrimônio da pessoa jurídica compradora SOCE. Nesse sentido, aduz que o montante de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões), que corresponderia a 90% de sua cota, foi utilizado para custear os passivos da cisão, restando a quantia de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões) aos sócios retirantes vendedores, totalizando a quantia de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais) à recorrente e os outros R\$ 500.000,00 (quinhentos mil) para Saulo Zanos e Fausto Zanon equitativamente.

Alega que o valor dos dez milhões serviu para quitar o passivo da empresa receptora na operação de cisão, como por exemplo débitos de leasing, empréstimos e impostos parcelados totalizando o valor de R\$ 9.213.469,00, e que essa quantia jamais integrou o patrimônio da pessoa física, ora recorrente.

Nesse sentido, transcrevo parte da decisão de piso:

“Acerca da argumentação de que a avaliação da venda foi concatenada ao levantamento do passivo, chegando-se ao resultado de apuração do lucro societário, ou seja, os compradores assumiram todo o passivo relativo à transação, trata-se de algo absolutamente normal no âmbito dessa operação. O valor de uma empresa leva em consideração seu ativo e seu passivo. Cumpre assinalar que tanto o valor do ativo quanto o do passivo, separadamente, em nada influenciam a apuração do ganho de capital decorrente da alienação das participações societárias por parte da pessoa física, pois o que realmente importa é o valor efetivo da operação.

Se, como neste caso, a empresa a ser alienada possui um passivo de cerca de R\$ 10.000.000,00, é lógico que essa situação será relevante para fins de definição do valor de alienação. O que não pode ocorrer é excluir esse montante do valor da venda, para fins de apuração do imposto de renda a ser pago, sob o pretexto de que tal numerário foi utilizado exclusivamente para quitar aquele passivo. Trata-se de uma situação existente na pessoa jurídica que não interfere na alienação da participação societária efetuada pessoa física, haja vista que, como já esclarecido, os patrimônios de ambas são distintos, não podendo ser confundidos.

Por sua vez, o custo de aquisição é apurado considerando-se a participação da pessoa física na sociedade, nos termos dos dispositivos legais reproduzidos anteriormente.

Em suma, no caso em pauta a Contribuinte, ao alegar que destinou R\$ 10.000.000,00 do valor recebido para quitar dívidas da pessoa jurídica, pretendeu que esse montante fosse excluído da apuração do ganho de capital, ao considerá-lo quase integralmente, R\$ 9.213.469,27, como custo de aquisição, sendo que não há previsão legal nesse sentido”.

O parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, expressamente referido no auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. ...

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de

reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Nesse sentido, sem razão a recorrente. O ganho de capital é o resultado positivo obtido da dedução entre o valor da alienação e o custo da participação societária alienada. Registra-se que a contribuinte fez, ao interpretar a operação, confusão patrimonial entre PJ e PF.

Alega ainda que a integralização das empresas cindendas foram devidamente registradas e contabilizadas na operação, na forma de bens e obrigações da cindida, não sendo vertidos para esse fim quaisquer valores a venda da participação societária.

Entendo que a operação de integralização, apesar de tentar demonstrar os aportes financeiros realizados não deve ser confundida com o ganho de capital obtido pela pessoa física, ora recorrente.

Assim, tomo as razões da DRJ de origem de decidir, por entender estarem corretas ao presente caso.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda ou acréscimo patrimonial, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

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.

A Lei que dispõe sobre o ganho de capital é a seguinte:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"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".

A autoridade lançadora lançou os dispositivos ao caso concreto, referente aos arts. 117 a 142, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, e os arts. 5º, 16, 19 e 27, da Instrução Normativa - IN SRF nº 84, de 2001, alterada pela Instrução Normativa – IN SRF nº 599, de 2005, aplicados à época dos fatos geradores, assim transcritos:

RIR/99

“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).

[...]

Custo de Aquisição

Subseção I

Bens ou Direitos Adquiridos até 31 de dezembro de 1991

[...]

Art. 126. Para as participações societárias não cotadas em bolsa de valores, considera-se custo de aquisição o maior valor entre (Lei nº 8.218, de 1991, art. 16, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 10):

I - o apurado mediante a atualização monetária, até 31 de dezembro de 1991, do valor original de aquisição, com a utilização da tabela de índices divulgada pela Secretaria da Receita Federal;

II - o valor de mercado avaliado pelo contribuinte, utilizando parâmetros como valor patrimonial, valor apurado por meio de equivalência patrimonial nas hipóteses previstas na legislação

comercial ou, ainda, avaliação de três peritos ou empresa especializada.

[...]

Subseção III

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).

[...]

Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10, parágrafo único).

[...]

Seção V

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).

[...]

Seção VI

Cálculo do Imposto e Prazo de Recolhimento

Art. 142. O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento (Lei nº

8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

Parágrafo único. O imposto apurado na forma deste Capítulo deverá ser pago no prazo previsto no art. 852.”

IN SRF nº 84/2001 alterada pela IN SRF nº 599/2005

“Art. 5º Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais.
[...]

Art. 16. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante na Declaração de Ajuste Anual ou o seu valor de mercado.

§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

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

Da Tributação do Ganho de Capital

Incidência

Art. 27. O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O cálculo e o pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos devem ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, quaisquer que sejam.

§ 2º O imposto incidente sobre ganhos de capital não é compensável na Declaração de Ajuste Anual.

[...]”

Nesse sentido, reproduzo também o Acórdão n.º 2401-005.877, de 04 de dezembro de 2018, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, que diz respeito ao momento do acréscimo patrimonial, já que a recorrente também alega que não teria tido fruído financeiramente do depósito realizado por força de condição suspensiva de validade da venda (quitação do passivo), conforme contrato de compra e venda juntado ao processo:

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

Ano-calendário: 2012

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de ações, a transferência das participações societárias para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietária das ações.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. MOMENTO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. CLÁUSULA DE "LOCK UP".

A existência de cláusula contratual de restrição temporária à faculdade de disposição do direito de propriedade do acionista, consistente na obrigação de não alienar os ativos por determinado lapso temporal, não tem a eficácia de desconstituir a transferência de domínio por ocasião da incorporação das ações. A situação jurídica que representa a disponibilidade econômica pela realização de renda passível de tributação foi definitivamente constituída no momento da transferência da propriedade das ações, quando restou configurado o acréscimo patrimonial da pessoa física”.

Assim, entendo que não possui razão a recorrente.

DA MULTA CONFISCATÓRIA.

A multa aplicada seguiu as regras impostas pela legislação, e dela o fiscal não pode se eximir de aplicar, onde foi imputada a multa de 75%. A multa é vinculada à obrigação principal, não tendo a fiscalização a opção de não aplicar a multa em questão, em razão da atuação vinculada, que lhe é atribuída.

Aduz o contribuinte que a multa teria efeito confiscatório. Nesse sentido, aplico a Súmula CARF nº 2, onde diz que o Tribunal Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para não apreciar matéria de inconstitucionalidade de lei, e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo-se a exigência fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator