



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005715/2009-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.477 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente SUSAN SVERNER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR.

O fato gerador do imposto sobre o ganho de capital ocorre quando do efetivo ganho. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO.

Para os tributos sujeitos a homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador se houve a antecipação do pagamento. A ausência do pagamento antecipado implica na aplicação da regra decadencial prevista no art. 173 do CTN.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

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.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES. REQUISITOS.

Há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO. CUSTO.

Na alienação do patrimônio recebido por doação, considera-se como custo, para efeito de apuração do ganho de capital, o valor que constata da declaração de bens do doador, se, quando da doação, não tiver sido atualizado a valor de mercado e pago o tributo correspondente.

**GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.
FATO GERADOR.**

O fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital é diferido para a alienação seguinte se o doador transferir o patrimônio ao custo histórico da sua declaração de bens.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM
NÃO COMPROVADA.**

Presumem-se rendimentos recebidos os depósitos em conta bancária para os quais, regularmente intimado, o contribuinte não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Afasta-se a presunção se o fato for suficientemente provado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) dos exercícios de 2005 e 2006, incidente sobre o ganho de capital em venda de ações não negociadas em bolsa e sobre omissão de rendimentos caracterizados por depósitos de origem não comprovada.

Foi apresentada impugnação que foi considerada parcialmente procedente (e-fls. 777 a 802), com a aplicação do entendimento da Súmula Carf nº 61 para excluir o lançamento baseado em depósitos menores do que R\$ 12.000,00 que não somaram R\$ 80.000,00 no ano-calendário. Remanesceu na lide, pois, após o julgamento da impugnação, os valores decorrentes do ganho de capital e a omissão de rendimento decorrente da não comprovação de um depósito de R\$ 25.000,00 em 2005.

A recorrente desistiu de parte do litígio, no valor de R\$ 2.690,57 correspondente a alguns depósitos ocorridos em 2005 (e-fl. 768). O débito incontroverso foi transferido para o Processo nº 16151.000985/2010-60.

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 731 a 757) sob as seguintes alegações:

- a) a decadência fundada no § 4º do art. 150 do CTN;
- b) o depósito de R\$ 25.000,00, em 09/09/2005 (e-fl. 733), correspondeu a valores recebidos da empresa CCE;
- c) a Autoridade Fiscal, ao invés de considerar o custo zero na apuração do ganho de capital, deveria ter considerado o que consta da Declaração de Ajuste Anual (DAA) da recorrente, que corresponde ao valor de mercado do patrimônio recebido em doação;
- d) o donatário gozava, ao momento da doação, da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e, portanto, a atualização do custo da doação nos termos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não implicaria a incidência do imposto sobre o ganho de capital;
- e) erro de sujeição passiva, pois ganho de capital, se houvesse, teria ocorrido na doação, em 28/12/2000, e não na venda pela donatária, em 31/12/2000, e seria de responsabilidade do doador.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Decadência

Quanto à decadência, a recorrente alegou que deveria ser aplicada a regra do § 4º do art. 150 do CTN, dado que o tributo seria sujeito ao lançamento por homologação e o fato gerador seria mensal.

Não assiste razão à recorrente.

É certo que o lançamento do imposto incidente sobre o ganho de capital é por homologação, cabendo ao contribuinte antecipar o pagamento e declarar, ao Fisco, as informações necessárias à homologação, o que somente ocorre no ano seguinte ao da ocorrência da alienação.

Também é certo que, conforme jurisprudência assentada do Carf, o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, no caso de venda parcelada, se renova no recebimento de cada parcela¹.

No presente caso, a recorrente não antecipou o pagamento, o que exclui a aplicação da regra decadencial pleiteada e direciona para a norma contida no art. 173 do CTN. Tendo, o fato gerador mais antigo, ocorrido em 2004 e o lançamento se aperfeiçoado em 2009, não há que se falar em decadência.

Ainda quanto à decadência e ao alegado erro na sujeição passiva, percebo que a recorrente confunde o momento da ocorrência do fato gerador.

Pelos termos do §§ 3º e 4º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997², a recorrente deveria ter declarado o patrimônio recebido em doação por seu custo original ao invés de fazê-lo a valor de mercado, porquanto não poderia ter havido a atualização de valor sem que o imposto incidente sobre o ganho de capital tivesse sido recolhido pelo doador. Essa norma, interpretada com o que consta do *caput* do mesmo artigo, deixa evidente que ocorre o deslocamento do fato gerador para o momento seguinte, quando o patrimônio recebido pelo custo original venha a ser alienado, deduzindo-se o custo transferido da declaração do doador.

Portanto, o fato gerador foi o acréscimo patrimonial decorrente da alienação, pela recorrente, das ações recebidas em doação, fato ocorrido em 2004, tendo sido ela quem teve relação com a situação constitutiva desse fato, revestindo-se, pois, da condição de contribuinte. O lançamento se aperfeiçoou em 2009, sem que tenha havido a antecipação do imposto de renda exclusivo sobre o ganho de capital.

2 Imposto sobre o ganho de capital na alienação das ações

Quanto ao imposto de renda incidente sobre ganho de capital. A controvérsia cinge-se ao custo, para efeito de apuração do ganho de capital, das ações vendidas pela recorrente.

Em 2004, a recorrente vendeu, parceladamente, 6.251 ações da empresa CCE Indústrias Eletrônicas S/A para a empresa SHR Participações, Indústria e Comércio Ltda., ao preço de R\$ 8.332.750,00, pago da seguinte forma: R\$ 1.342.750,00 em 2004, R\$ 6.435.902,66 em 2005 e R\$ 536.570,99 em 2006.

A Autoridade Fiscal atribuiu custo zero ao patrimônio alienado, enquanto a recorrente sustentou que deveriam ser considerados os custos declarados, que, por sua vez, decorreram do valor em que o patrimônio foi doado à recorrente, após atualização, pelo doador, a valor de mercado. A recorrente também alegou que o doador atualizou o custo com base no art.

¹ Acórdão nº 9202-003.770, Acórdão nº 2202-003.737.

² Art. 23 (...)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

23 da Lei nº 9.532, de 1997, e que, nessa ocasião, a operação seria isenta de imposto sobre o ganho de capital por força do que está na alínea *d* do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Ao meu ver, o acórdão recorrido está correto no raciocínio e na conclusão. Ele explica claramente que a operação de venda das ações recebidas em doação somente seriam isentas se, nos termos do art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001³, o contribuinte comprovasse o regular pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital da operação anterior, que foi a alienação por doação (e-fl. 413).

No caso, não existiu a comprovação do pagamento do imposto decorrente da avaliação por valor superior ao que consta da declaração de bens do doador. Neste contexto, a declaração de imposto sobre a renda da pessoa física prova a declaração, mas não o fato declarado. Compete à interessada o ônus de provar o fato quando intimada pela fiscalização, que tem atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados. (Grifei.)

Neste ponto, a recorrente não poderia comprovar o pagamento porque alegou que aquela operação teria sido isenta.

O acórdão recorrido, rechaçando a alegação da impugnante, afirmou que não caberia, ao caso, a isenção prevista alínea *d* do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, e que, portanto, deveria ter sido apresentado o comprovante do pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital quando da doação a valor maior do que constava na declaração de bens do doador. Essa seria a única hipótese de, nos termos do inc. III do § 6º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, não se incidir o imposto na operação seguinte.

Ainda que por fundamentos distintos, também entendo que não cabe a aplicação da regra isentiva da alínea *d* do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. Reproduzo o meu entendimento manifestado voto vencedor do Acórdão nº 2301-005.377:

Ouso discordar do sempre brilhante conselheiro relator que, como bem explicou, o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, estabelecia que seriam isentos de Imposto de Renda sobre o ganho de capital os ganhos auferidos em as operações de venda de ações que houvessem permanecido por cinco anos em poder do alienante. A Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 01/01/1989, revogou a isenção dada pelo decreto-lei.

³ Art. 20. (...)

§ 2o O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

(...)

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

(...)

§ 5o Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2o.

§ 6o Para efeito do disposto no § 5o, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

(...)

III - Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) relativo ao pagamento do imposto de que trata o § 3o, quando a avaliação houver sido efetuada por valor superior ao constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador ou ex-cônjuge declarante, ou do § 1o, conforme o caso.

O relator sustentou, porém, que, havendo adimplido o requisito do prazo previsto no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, antes de sua revogação, o sujeito passivo teria garantido o seu direito à isenção, ainda que a alienação das ações viesse a ocorrer já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, o benefício concedido pela regra isentiva do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não era por prazo certo, apenas exigia que o contribuinte mantivesse suas ações pelo período mínimo de cinco anos. Estava-se, pois, diante de uma isenção concedida sob condição, mas por prazo indeterminado, pois o diploma não definia a de vigência do benefício.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a revogação da isenção⁴, desde que não tenha sido concedida por prazo certo e em função de determinadas condições⁵.

Observe que o legislador empregou a conjunção aditiva "e" para caracterizar que a vedação à revogação da isenção somente ocorre quando as duas características do benefício estiverem presentes: ser concedido 1) por prazo certo e 2) sob condição.

Em uma interpretação histórica, essa opção do legislador fica tanto mais óbvia. A redação original do art. 178 do CTN empregava a conjunção alternativa "ou", mas a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, deu nova redação ao dispositivo tão-somente para substituir a conjunção alternativa pela conjunção aditiva. Não há, então, dúvidas de que o legislador pretendeu condicionar a revogação de isenções somente quando o benefício houvesse sido concedido por prazo certo e, também, sob condições.

Portanto, ao revogar a isenção do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que havia sido concedida sob condição, mas sem prazo certo, a Lei nº 7.713, de 1988, extinguiu a possibilidade de fruição do benefício a partir de sua vigência. Desse modo, não há que se falar em direito adquirido.

Não descuro da existência da Súmula STF nº 544, cujo enunciado é:

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Porém, o enunciado é de 10/12/1969 e os julgados precedente mais recente é de 27/12/1968. Ou seja, é bem anterior à alteração legislativa do art. 178 do CTN, que ocorreu em 1975. Por ocasião do estabelecimento da súmula, o texto legal deixava evidente que a isenção concedida apenas sob condição não poderia ser revogada, porque essa era a redação do art. 178 do CTN.

A despeito do enunciado, é necessário verificar os julgados que aplicaram o entendimento sumulado após a novação normativa para bem compreender o seu alcance. Nesse sentido, ilustro com as ementas seguintes, com destaques meus:

RE 91291 / SP, de 21/08/1979 ISENÇÃO TRIBUTARIA. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO. REVOGAÇÃO. A ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES NÃO PODE SER REVOGADA PELA LEI POSTERIOR, SOB PENA DE CONTRARIEDADE AO ART. 178 DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

⁴ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

.....

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

⁵ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

*RE 582926 AgR/CE, de 10/05/2011 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida **por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições**, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido.*

*AI 861261 AgR / MG, de 18/11/2014 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que **a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido** ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, tendo, o sujeito passivo, alienado as ações quando já não vigia o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não estava amparado pela isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital, razão pela qual entendo que o lançamento é, também nesse ponto, procedente.

Embora esse seja o meu entendimento, rendo-me, por força da alínea c do inc. II do § 1º do art. 62 do Ricarfi, ao que consta do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que dispensa a interposição de recursos, e autoriza a desistência dos já interpostos, nas ações judiciais que fixam o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Adotando-se o entendimento do citado ato declaratório, a atualização, a valor de mercado, das ações pelo doador estava abarcada pela isenção da alínea d do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. Uma vez transferidas as ações à recorrente, o custo original passou a ser o que estava declarado pelo doador. Quando da alienação das ações pela recorrente, o ganho de capital deveria considerar esse custo, como de fato foi.

Portanto, há que se dar provimento nessa matéria.

3 Omissão de rendimentos em face de depósitos bancários de origem não comprovada

Acerca desse tópico, restou em litígio, após a procedência parcial da impugnação, apenas o lançamento decorrente de um depósito de R\$ 25.000,00, em 09/09/2005, cuja origem, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 603), não teria sido comprovada.

Na impugnação, porém, a recorrente alegou que o valor correspondeu a um vale recebido da empresa CCE como adiantamento de *pro-labore* para viagem (e-fl. 642). Para comprovar a alegação, apresentou cópia de cheque, comprovante de depósito e o recibo de vale, todos coincidentes em data e valor (e-fl. 733).

O colegiado a quo entendeu que os documentos apresentados não seriam hábeis a comprovar o recebimento de pró-labore e que seria necessária *a apresentação de registros contábeis da empresa ou outros que demonstrem a regularidade deste pagamento a título de pro-labore* (e-fl. 802).

Entendo que, neste ponto, o acórdão recorrido deve ser reformado.

Diante dos documentos convergentes apresentados que são consistentes com a alegação, entendo, ao contrário do colegiado predecessor, que o fato resta provado. Exigir-se que a alegação fosse provada com os registros contábeis da empresa, que é contribuinte distinto, parece-me excessivo neste caso, quando muito o colegiado poderia solicitar uma diligência para se comprovar a veracidade da documentação, circularizando-se a informação. Com base no princípio da boa-fé objetiva, que se reforça ao se verificar que o contribuinte, durante a ação fiscal, foi capaz de comprovar outros fatos semelhantes, entendo que a documentação é hábil e capaz de justificar a origem do depósito de R\$ 25.000,00.

Conclusão

Voto por afastar a decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital