



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

Processo nº 19515.722758/2012-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.571 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente MORRIS DAYAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/03/2007

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA.

O ganho de capital na alienação de bens está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, uma vez que a apuração do imposto é realizada pelo próprio contribuinte.

Uma vez não realizado recolhimento parcial do imposto incidente sobre a operação, deve ser aplicado o prazo decadencial de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme orientação do STJ no REsp nº 973.733, em julgamento sob rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo).

GANHO DE CAPITAL NA ALENAÇÃO DE AÇOES. BASE DE CÁLCULO. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. O princípio da legalidade dos tributos impede a aplicação analógica para criar base de cálculo não prevista na legislação federal, utilizando leis municipais e estaduais do domicílio do contribuinte toda vez que dela resulte na criação de um débito tributário.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por maioria, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana e Andréa Viana Arrais Egypto, que entenderam que ocorreu a decadência. No mérito, vencidos os conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Marcio de Lacerda Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini – Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Primeiramente, importante ressaltar que se encontra apensado aos presentes autos a Representação Fiscal para Fins Penais (Processo: 19515.722904/2012-60).

Pois bem, trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 222/225 e Demonstrativo de Apuração de fls. 220/221, referente ao imposto de renda pessoa física – Ganhos de Capital, fato gerador 31/03/2007, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$2.678.763,47, (dois milhões, seiscentos e setenta e oito mil, setecentos e sessenta e três reais e quarenta e sete centavos), sendo R\$873.528,82 de imposto (código 2904), R\$1.310.293,23 de multa proporcional e R\$ 494.941,42 de juros de mora (calculados até 30/11/2012).

Conforme descrição dos fatos e enquadramento Legal (fls.224/225), foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de participação societária (ações e quotas e respectivos direitos conexos), não negociada em Bolsa de Valores, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/03/2007	5.823.525,49	150,00

Enquadramento Legal:

Lei nº 4.502/1964 – artigos 71 a 73;

Lei nº 5.172/1966 (CTN) – artigos 43, 108, 113, 114, 150 e 173;

Lei nº 6.404/1976 – artigos 7º e 8º;

Lei nº 7.713/1988 – artigos 1º a 3º, 16, 19 a 22;

Lei nº 8.134/1990 – artigos 1º, 2º e 4º;

Lei nº 8.981/1995 – artigos 7º, 21, 22 e 24;

Lei nº 9.249/1995 – artigos 10, 17 e 23;

Lei nº 9.250/1995 – artigos 23 a 25;

Lei nº 9.430/1996 – artigo 44;

Lei nº 9.532/1997 – artigos 16 e 17;

Lei nº 11.154/1991 do Município de SP (ITBI/SP) – artigo 9º;

Lei nº 10.705/2000 do Estado de SP (ITCMD/SP) – artigo 9º;

Lei nº 11.196/2005 – artigo 38;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – artigos 123 a 135, 142 e 957.

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007.

150,00% Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007.

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 184/219, parte integrante do Auto de Infração.

Cientificado do lançamento em 06/12/2012 (AR de fl. 227), o contribuinte apresentou, em 04/01/2013, por intermédio de seus procuradores (fl. 293), a impugnação de fls. 236/291, instruída com os documentos de fls. 292/449, aduzindo, em síntese, que discorda da autuação, em face: II.a) Da Decadência; II.b) Da Legalidade do Procedimento do Requerente; II.c) Da Invenção da Base de Cálculo do IRPF e o Erro quanto à Redução de Valor da Nova Propriedade, por inexistência de apuração do bem a valor de mercado e interpretação equivocada da Legislação de ITCMD/SP; II.d) da Inexistência de Acréscimo Patrimonial; II.e) Da Ilegalidade da Hipótese de Incidência e da Base de Cálculo, pela utilização da Lei Estadual do ITCMD e descabimento da utilização da analogia e da equidade; II.f) Do Desrespeito ao Princípio da Isonomia; II.g) Da inconsistência do arbitramento da base de cálculo do IRPF; II.h) Da Inexistência de Fraude, Dolo e Simulação. III) para, ao final, requerer seja cancelado integralmente o lançamento de IRPF, além das condenações dele advindas; e/ou cancelada a multa qualificada de 150%.

Os membros da 18ª Turma da DRJ/SP1 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), por unanimidade de votos, decidiram julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido nos seguintes termos (fls. 452/492):

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

Data do fato gerador: 31/03/2007

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, com a finalidade de dissimular e ocultar o fato gerador do ganho de capital na alienação de bens e direitos, não se aplica o prazo decadencial de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, deslocando-se a contagem para a regra geral estatuída no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.*

Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. Se a transferência de bens e direitos, a título de integralização de capital, não se fizer pelo valor constante da

declaração de bens, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Devidamente notificado em 14/08/2013 (AR fl.497), interpôs Recurso Voluntário (fls. 500/564), tempestivamente, cujas razões alega: a) Decadência, sustentando que o valor lançado de IRPF se encontra extinto em razão do decurso de prazo quinquenal; b) Legalidade do Procedimento do Recorrente ao utilizar o custo das ações do Banco Daycoval na transferência da sua propriedade para a Holding e na reserva do usufruto delas para si; c) Invenção da Base de Cálculo do IRPF e o Erro quanto à Redução de Valores da Nova Propriedade, ao argumento, em suma, de que a AFRFB teria fixado novo critério de incidência e formação da base de cálculo do IRPF sem observar à regra do artigo 23, da Lei nº 9.249/95; d) Inexistência de Acréscimo Patrimonial; e) Ilegalidade da Hipótese de Incidência e da Base de Cálculo, sustentando que todo o trabalho da auditoria fiscal foi baseado em norma estadual inaplicável ao caso, com o uso inapropriado da analogia e da equidade; f) Desrespeito ao Princípio da Isonomia, ao passo que a fiscalização se utilizou da legislação estadual de São Paulo para estabelecer a base de cálculo do IRPF; g) Inconsistência do arbitramento da base de cálculo do IRPF, uma vez que a fiscalização deixou de apurar o valor de mercado da sua propriedade das Ações do Banco Daycoval conferida à Holding, e, ao mesmo tempo, indicou que o montante de custo das referidas ações descrito na DIRPF do contribuinte seria inferior ao valor adotado na cessão e h) Inexistência de Fraude, Dolo e Simulação nos procedimentos utilizados pela recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 14/08/2013, conforme Aviso de Recebimento às fls.497, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 12/09/2013, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DA DECADÊNCIA

O Recorrente suscita a decadência, sustentando que o valor lançado de IRPF se encontra extinto em razão do decurso de prazo quinquenal. Alega que “a DRJ/SPO ignorou o fato de o AFRFB ter iniciado a fiscalização apenas em OUTUBRO/2012, quando já havia transcorrido o prazo decadencial, vez que o suposto fato jurídico tributário é do mês de MARÇO/2007 e o prazo expirou em MARÇO/2012” (fl.506).

Razão não lhe assiste.

Entendo que o ganho de capital na alienação de bens ou ativos, embora sujeito a tributação definitiva e exclusiva, exige do contribuinte o recolhimento do imposto no prazo legal, que no caso seria realizado no mesmo ano-calendário da ocorrência do fato gerador.

No presente caso, aplica-se também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual, através de sua Primeira Seção, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado sob o rito do artigo 543-C do CPC, firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é necessária a consideração sobre (i) constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, e (ii) a existência ou não de pagamento antecipado para se decidir sobre a aplicação do inciso I do artigo 173 ou do § 4º do artigo 150, ambos do CTN. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração

prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).* 3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).* 5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.* 7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno deste CARF, o entendimento do STJ em sede de recurso repetitivo é de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF.

O recorrente pleiteia a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN sob alegação de que os fatos geradores do imposto de renda sobre ganho de capital em exame ocorreram no ano-calendário, e, assim, desde então iniciara a contagem do prazo decadencial.

Ocorre que o ganho de capital na alienação de bens ou ativos está sujeito ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva e exclusiva, traduzindo modalidade de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, uma vez que a apuração do imposto é realizada pelo próprio contribuinte.

No caso em análise, não se tem notícia do recolhimento antecipado do imposto de renda sobre o ganho de capital, ainda que parcial. Ademais, a fiscalização constatou a simulação com o objetivo de se ocultar o ganho de capital do processo de integralização das ações do banco, o que reforça a aplicação do artigo 173, I, do CTN. A propósito, confira-se:

Com efeito, em 01/03/2007 o contribuinte e outros 05 acionistas constituíram a empresa Daycoval Holding Financeira S/A, CNPJ nº 08.693.834/0001-31, com um capital social de R\$ 10.000,00, o qual foi aumentado para R\$ 254.998.749,74, em 19/03/2007, e para R\$ 354.631.818,87, em 20/03/2007.

O contribuinte participou apenas do aumento de capital ocorrido em 20/03/2007, juntamente com 02 outros acionistas. Os demais 03 acionistas restantes participaram do aumento ocorrido em 19/03/2007.

Ressalta-se que em ambos os aumentos de capital mencionados, os 06 únicos acionistas da empresa Daycoval Holding Financeira S/A integralizaram as ações subscritas com a sua propriedade das ações que eles possuíam no Banco Daycoval S/A, CNPJ nº 62.232.889/0001-90.

O processo de integralização foi iniciado com a contratação da empresa Itikawa Auditores Independentes Sociedade Simples, CNPJ nº 03.566.241/0001-90, pelos acionistas da holding, com o objetivo de avaliar as ações do Banco Daycoval S/A, para a finalidade de aumentar o capital social da Daycoval Holding Financeira S/A, conforme disposição expressa no item I do Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido do banco, anexo à carta-protocolo, entregue em 29/01/2012.

Por este documento, fica demonstrado que o objetivo do laudo era a avaliação da PROPRIEDADE PLENA das ações e não da sua NUA PROPRIEDADE.

Por meio de Termo de Início de Fiscalização, em seu item 3, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia do laudo de avaliação da NUA-PROPRIEDADE das ações, do Banco Daycoval S/A, citado na Ata de Assembleia Geral Extraordinária da holding, de 20/03/2007, utilizado no processo de integralização das ações desta S/A, indicando os critérios da referida avaliação.

Em resposta à referida intimação, o contribuinte se limitou a juntar ao processo o laudo de avaliação sobre a NUA-PROPRIEDADE das ações do Banco Daycoval S/A.

Ante a documentação apresentada à fiscalização, ficou caracterizado, portanto, que foi produzido UM laudo de avaliação de UM bem X, no caso, as ações (PROPRIEDADE PLENA) do Banco Daycoval S/A, apenas para atender formalmente ao rito procedimental do artigo 8º da lei 6.404/76, mas quando da efetivação da incorporação desse bem X pela Daycoval Holding Financeira S/A, o que seria decorrência lógica do processo de integralização, o mesmo foi trocado, pelos acionistas, pela inclusão expressa, no item 3 da Ata da AGE de 20/03/2007, da NUA-PROPRIEDADE dessas ações.

Assim, ao se analisar a Ata da Assembleia Geral Extraordinária dessa empresa Daycoval Holding Financeira S/A de 20/03/2007, conjuntamente com o respectivo Laudo de Avaliação nela descrito, constata-se que, em face dessa documentação apresentada, o contribuinte e os demais acionistas da holding realizaram uma operação em contrariedade às leis das sociedades anônimas (Lei 6.404/76), mesmo com a presença, em assembleia, do representante da empresa avaliadora, para dirimir quaisquer dúvidas na avaliação do bem a integralizar, em atendimento ao parágrafo 1º do artigo 8º da Lei 6.404/76, substituindo as AÇÕES do Banco Daycoval S/A (PROPRIEDADE PLENA), pela NUA-PROPRIEDADE desses títulos mobiliários, e avaliando-se, portanto, nesse processo de integralização, um BEM X, mas alienando em seu lugar um BEM Y.

(...)

Dessa forma, a conduta adotada pelo contribuinte e demais acionistas, não obedeceu ao estabelecido na legislação tributária, no qual se caracterizou pela simulação de um negócio jurídico de alienação de ações (propriedade plena) do Banco Daycoval S/A, na integralização das ações da empresa Daycoval Holding Financeira S/A, mas que foi realizado um outro negócio jurídico, pela mudança do objeto da prestação, e entregando à holding, ao invés da propriedade plena das ações (bem X), apenas a nua propriedade destes títulos mobiliários (bem Y), excluindo os direitos econômicos daqueles, no processo de transferência de titularidade, mas adotando o mesmo valor da propriedade plena.

Por todo o exposto, e conforme relatado nos itens anteriores, durante o processo de integralização de capital da empresa Daycoval Holding Financeira S/A, o contribuinte burlou os artigos 7º e 8º da Lei 6.404/76, os artigos 1º, 2º, 3º e 16 da Lei 7.713/88, e o artigo 23 da Lei 9.249/95, transferindo o bem Y, nua-propriedade, pelo valor do bem X, propriedade plena, dando baixa, em sua DIRPF 2007/2008, no valor histórico deste bem, e lançando na sua declaração de bens e direitos, as

ações subscritas da holding, pelo mesmo valor dos bens simuladamente transferidos (as ações plenas do banco), mas que não foram, e entregando à Daycoval Holding Financeira S/A, somente nua-propriedade das ações do banco.

(...) (grifei). (fls.215/217)

Portanto, aplicável, conforme orientação do Colendo Superior Tribunal de Justiça, a regra do artigo 173. I, do CTN, cujo termo *a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 31 de janeiro do ano seguinte aos fatos geradores, ano exercício.

De acordo com o § 1º do artigo 52 da Lei 8.383/91, o contribuinte tem até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos foram auferidos para efetuar o pagamento do respectivo imposto, momento a partir do qual, e somente a partir do qual, poderia ser constituído o crédito tributário. Fica evidente assim que comparadas as respectivas datas trazidas pela ilustre relatora não ocorreu a decadência do direito de constituição do referido crédito tributário.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

3. DA OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Verifica-se que no mérito assiste razão ao recorrente em face do exame dos fundamentos constantes do Termo de Verificação Fiscal que levaram a fiscalização a concluir que o contribuinte omitiu ganho de capital.

Com efeito, extrai-se do referido Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, que, o contribuinte visou ocultar os ganhos de capital na integralização do capital social da empresa Daycoval Holding Financeira S/A com a transferência da nua-propriedade das 6.528.860 ações do Banco Daycoval S/A pelo valor total de R\$ 17.470.576,47.

Considerou o Auditor Fiscal que *"o bem transferido do patrimônio da pessoa física para a pessoa jurídica (Daycoval Holding Financeira SA) foi a NUA-PROPRIEDADE das ações do Banco Daycoval SA (bem Y), e não a PROPRIEDADE PLENA desses títulos mobiliários (bem X), a transferência e a subsequente integralização de capital social deveria ter sido realizada pelo valor histórico da NUA-PROPRIEDADE das ações do Banco.*

Concluiu o Fisco que *"houve uma troca dos dados históricos da coluna 'Discriminação', dos bens avaliados em R\$ 17.470.576,47 (=6.528.860 ações X R\$ 2,6759), como se a propriedade pela das ações do Banco Daycoval S/A tivessem sido trocadas pelas ações integralizadas da empresa Daycoval Holding Financeira S/A, mantendo praticamente o mesmo valor histórico, conduzindo forçosamente a referida operação à hipótese prevista no parágrafo 1º do artigo 23 da Lei nº 9.249/95 [...]" (fls.212).*

A fiscalização intimou o contribuinte a informar o custo de aquisição da nua-propriedade das ações para fins de verificar se houve ganho de capital e o contribuinte acostou o Laudo de Avaliação das ações, no qual o Auditor autuante entendeu que neste estava sendo avaliado a propriedade plena dessas ações, e por esta razão, utilizou-se da analogia para criar uma hipótese de base de cálculo para a apuração do ganho de capital. Vejamos:

[...] Dessa forma, para se apurar o ganho de capital ocorrido no processo de integralização de capital da empresa Daycoval

Holding Financeira S/A, é necessário que se determine o custo da nua-propriedade das ações integralizadas.

Para isso, o artigo 16 da Lei 7.713/88 impõe como custo de aquisição dos bens e direitos alienados, para efeito de apuração do ganho de capital, o preço da aquisição, destacando que se poderá tomar por 'preço da aquisição', o valor pago em situação de ter ocorrido fluxo financeiro e, vai mais além para listar alternativas secundárias de determinação do custo de aquisição quando não for possível se ter o preço da aquisição.

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

[...]

§ 3º No caso de participação societária resultante de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, (que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei), o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Logo, de acordo com o inciso I do artigo 16 da lei 7.713/88, o custo da nua-propriedade das ações supramencionadas poderá ser determinado pelo valor atribuído ao respectivo ativo mobiliário, para efeito de pagamento do imposto de transmissão, quando da aquisição desse bem.

São dois os impostos sobre transmissão de bens e direitos previstos na CF/88: o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD, de competência estadual (art. 155, I da CF/88), e o Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITBI, de competência municipal (art. 156, II da CF/88).

Assim, considerando que o domicílio tributário do contribuinte era, à época dos fatos, e ainda é, a cidade de São Paulo/SP, bem como os fatos jurídicos analisados ocorreram nesta mesma localidade, o imposto de transmissão que serve de base para o cálculo do custo dos bens em questão, é o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos

do Estado de São Paulo - ITCMD/SP, regido pela Lei Estadual nº 10.705/2000,, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.992/2001.

Assim, considerando que o domicílio tributário do contribuinte era, à época dos fatos, e ainda é, a cidade de São Paulo/SP, bem como os fatos jurídicos analisados ocorreram nesta mesma localidade, o imposto de transmissão que serve de base para o cálculo do custo dos bens em questão, é o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos do Estado de São Paulo – ITCMD/SP, regido pela Lei Estadual nº 10.705/2000, com as alterações introduzidas pela Lei 10.992/2001.

O § 2º do artigo 9º da Lei Estadual nº 10.705/2000, prescreve o seguinte:

Art. 9 (...)

§ 2º - Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a:

[...]

2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.

A legislação do ITBI/SP também prevê a base de cálculo para transações envolvendo a nua-propriedade de bens imóveis, no artigo 9º da municipal Lei nº 11.154/1991:

Art.9º. O valor mínimo fixado no artigo anterior será reduzido:

[...]

II - na transmissão de nua propriedade, para 2/3 (dois terços);

[...]

Parágrafo único. Consolidada a propriedade plena na pessoa do proprietário, o imposto será calculado sobre o valor do usufruto, uso ou enfiteuse.

Dessa forma, na ausência do custo de aquisição da nua-propriedade das ações do Banco Davcoval S/A 'POR MEIO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. A ÉPOCA DOS FATOS, o valor desse custo será igual a 2/3 do valor do custo de aquisição da propriedade plena dessas ações, de acordo com as formas de cálculos previstas nos impostos de transmissão de bens e direitos, vigentes no direito tributário brasileiro, e prescrita no inciso I do artigo 16 da lei 7.713/88.

[...]

Em face das normas supramencionadas, e conforme demonstrado nos itens 4.1 a 4.4 deste Termo de Verificação Fiscal, o custo de aquisição da participação societária (propriedade plena) do(a) contribuinte, junto ao Banco Daycoval S/A, era, em 19/03/2007. de R\$ 40.750.272,51.

[...]

Logo, o custo de aquisição dessas 6.528.860 ações PN utilizadas no processo de integralização de capital é igual a 2/3 (dois terços) do custo da propriedade plena, que era igual a R\$ 17.470.576,47, totalizando, assim, R\$ 11.647.050,98.

Ressalta-se Que o cálculo do custo da nua-propriedade das ações analisadas, de acordo com as prescrições do inciso I do artigo 16 da lei 7.713/88, é o procedimento mais equânime para o(a) contribuinte, e se coaduna com o artigo 108 do Código Tributário Nacional - CTIV, a seguir transcrito:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia

II - os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Dessa forma, apesar de no caso em tela, estar-se diante de título de bens móveis, o que excluiria esse processo de integralização de capital do campo de incidência de tributação do ICMD e ITBI, respectivamente, a norma contida no inciso I do artigo 16 da lei 7.713/88, aplica, por analogia e equidade, o regramento de determinação de base de cálculo de nua-propriedade de bens, utilizadas nesses dois tributos, por não haver esta previsão expressa e direta na legislação do imposto de renda da pessoa física IRPF.

O inciso I do artigo 16 da lei 7.713/88, combinado com artigo 108 do CTN, apenas interpreta e integra a legislação do imposto de renda para casos de ausência de custo de aquisição de bens e direitos, pois se assim não o fosse, dever-se-ia aplicar, ao caso concreto, o § 4º desse artigo, atribuindo-se custo igual a zero como valor de aquisição da nua-propriedade das ações do Banco Daycoval S/A, fato este, que evidentemente seria muito mais prejudicial ao contribuinte.

Entretanto, entendo que não obstante tais fundamentos, não poderia o Auditor Fiscal utilizar-se da analogia para criar uma base de cálculo inexistente para fins de cálculo do ganho de capital na alienação de ações, uma vez que é facultado ao contribuinte integralizar o capital social com a transferência de ações pelo seu valor histórico, em consonância com a sua Declaração de Bens e Direitos, conforme fez o contribuinte, de acordo com o art. 23 da Lei 9.249/95.

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

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

Dá análise da fundamentação transcrita acima, verifica-se que o Auditor Fiscal utilizou-se de presunções legais estabelecidas nas legislações do ITBI e do ITCMD do Estado de São Paulo para determinar o custo da aquisição da nua-propriedade. Referidas legislações presumem que o valor da nua-propriedade equivale à 2/3 (dois terços) do valor do bem, no entanto, esta base de cálculo não pode ser utilizada para fins de apuração de ganho de capital por falta de previsão legal específica.

Isso porque, a título de exemplo, a legislação do Estado do Rio Grande do Sul, Lei nº 8.821/89, utiliza como base de cálculo para o ITCMD sempre o valor total do bem, independentemente se a transmissão é da propriedade plena ou da nua-propriedade (art. 70, Inciso II e VI, e art. 12), portanto para o mesmo tributo federal, qual seja, Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital, não haveria tratamento isonômico entre os contribuintes domiciliados no estado de São Paulo e aqueles domiciliados no estado do Rio Grande do Sul, o que é vedado pela Constituição Federal.

Inclusive, repiso, é inaplicável ao caso, as legislações do Estado de São Paulo acerca do ITBI e ITCMD, uma vez que estas não guardam qualquer relação com o tributo lançado, o qual é de competência Federal, não podendo ter sua base de cálculo prevista, ainda que por analogia, em legislações Estaduais e Municipais.

Verifica-se, ainda, que o usufruto não pode ser alienado, conforme artigo 1.393 do Código Civil:

Art. 1.393. Não se pode transferir o usufruto por alienação, mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso. (grifei)

Acerca da aplicação da analogia no direito tributário, cabe transcrever as palavras do Professor Leandro Paulsen:

“Analogia e interpretação extensiva: Não se pode confundir a analogia com a chamada interpretação extensiva. Na analogia, há a integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a situação de fato nela não prevista [.4 em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.” (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributária à luz da doutrina e da jurisprudência, 13a edição, 2011, p. 911/912)

Desse modo, não poderia o Fisco utilizar-se da analogia para criar uma base de cálculo que resulte em um débito tributário como sói ocorrer no presente caso.

Portanto, sendo facultado pela Lei 9.249/1995, que trata do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, no seu art. 23, as pessoas físicas transferir às pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens, e assim agindo o contribuinte, não há que se falar em Ganho de Capital.

Ademais, entendo que o lançamento seria nulo, tendo em vista que houve erro no enquadramento legal, pois o Fisco utilizou-se de legislações referentes ao ITBI e ITCMD do Estado de São Paulo, deixando de observar que referidas legislações tratam de impostos Municipais e Estaduais, cujas bases de cálculos não podem ser utilizadas, ainda que por analogia, na apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital que é tributo de competência Federal.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso para, no Mérito, no qual resta comprovado não haver ganho de capital.

4. DA MULTA

De início, cumpre destacar que a imputação da multa qualificada somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencionada do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), e que estes não se presumem, portanto devem ser comprovados.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos seguintes julgados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta do contribuinte, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado.

(CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – 2ª Turma, Acórdão 9202-003.195)

No termo de Verificação Fiscal constante em fls. 216/217 o Auditor Fiscal autuante fundamenta a qualificação da multa aplicada discorrendo que no presente caso houve dolo do contribuinte em fraudar a legislação tributária e deixar de recolher os tributos lançados, conforme segue:

(...) a conduta adotada pelo contribuinte e demais acionistas, não obedeceu ao estabelecido na legislação tributária, no qual se caracterizou pela simulação de um negócio jurídico de

alienação de ações (propriedade plena) do Banco Daycoval SA, na integralização das ações da empresa Daycoval Holding Financeira SA, mas que foi realizado um outro negócio jurídico, pela mudança do objeto da prestação, e entregando à holding, ao invés da propriedade plena das ações (bem X), apenas a nua propriedade destes títulos mobiliários (bem Y) excluindo os direitos econômicos daqueles, no processo de transferência de titularidade, mas adotando o mesmo valor da propriedade plena. Por todo o exposto, e conforme relatado nos itens anteriores, durante o processo de integralização de capital da empresa Daycoval Holding Financeira AS, o contribuinte burlou os artigos 7º e 8º da Lei 6.404/76, os artigos 1º, 2º, 3º e 16 da Lei 7.713/88 e o artigo 23 da Lei 9.249/95, transferindo o bem Y, nua-propriedade, pelo valor do bem X, propriedade plena, dando baixa, em sua DIRPF 2007/2008, no valor histórico deste bem, e lançando na sua declaração de bens e direitos, as ações subscritas da holding, pelo mesmo valor dos bens simuladamente transferidos (as ações plena do banco), mas que não foram, e entregando à Daycoval Holding Financeira AS, somente nua-propriedade das ações do banco. Sendo assim, pelos fatos expostos, não se aplica o caso decadencial de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (20/03/2007), mas sim o prazo previsto no artigo 173, I, no qual o termo inicial é de 05 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o tributo deveria ser lançado, ou seja, 01/01/2008.

Na hipótese dos autos, não obstante o esforço do fiscal autuante, o mesmo se equivocou ao afirmar que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos, pois não há dolo no agir do contribuinte em alienar a nua-propriedade das ações pelo valor constante da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, mantendo para si a reserva de usufruto, atribuindo-lhe valor zero, pois está é, inclusive, a orientação da própria Receita Federal. Ademais, o contribuinte efetuou todos os registros necessários, bem como apresentou as respectivas alterações na sua declaração de ajuste anual.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto acima proferido.

É como voto.

Luciana Matos Pereira Barbosa.