



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

Processo nº 19515.722768/2012-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.827 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente SALIM DAYAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

Ementa:

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

No julgamento do REsp nº 973.733/SC, sob o rito do art. 543C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, utiliza-se a sistemática prevista no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, o *dies a quo* será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. NUA-PROPRIEDADE. UTILIZAÇÃO DE LEGISLAÇÃO ESTADUAL. ITCMD/SP. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a utilização da legislação do Estado de São Paulo para definir a base de cálculo de IRPF, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA e MÁRCIO DE LACERDA

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 estatuida 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

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 01/08/2013 (fl. 493) e, em 29/08/2013, interpôs o recurso de fls. 496/559, sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de ganhos de capital na alienação de participações societárias não negociadas em bolsa, relativamente a fato gerador ocorrido em 31/03/2007.

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar a preliminar de decadência do crédito tributário.

De início, impende assentar que em se tratando de decadência de tributo lançado por homologação, o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) fixa prazo de homologação de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, no caso em que a lei não fixar outro limite temporal:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, o § 2º do art. 62 da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, passou a fazer expressa previsão no sentido de que “*As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF*”. Em relação à decadência dos tributos lançados por homologação, temos como parâmetro o Recurso Especial n.º 973.733/SC de 12/08/2009, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática prevista pelo art. 543-C do CPC. O julgamento determinou que nos casos em que houver pagamento antecipado e/ou imposto de renda retido na fonte, ainda que parcial, o termo inicial será contado a partir do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. Contudo, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I do art. 173 do CTN:

Art. 173 — O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

No caso dos autos, independentemente da análise do dolo, fraude ou simulação, como não houve pagamento antecipado, que tenha conexão com o fato gerador, portanto, apto a atrair o § 4º do art. 150 do CTN, deve-se aplicar à regra contida no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, aplicando ao caso a regra expressa no inciso I do art. 173 do CTN, a contagem do decurso do prazo de cinco anos tem início em 1º/01/2008, expirando em 31/12/2012, portanto o crédito tributário não havia sido ainda atingido pela decadência, já que a ciência do auto de infração ocorreu em 06/12/2012 (fl. 225).

Encerrada a apreciação da preliminar, passa-se ao exame das questões de mérito.

Segundo se colhe dos autos, a autoridade fiscal identificou a existência de ganho de capital, não oferecido à tributação, decorrente da subscrição e integralização de ações da empresa Daycoval Holding Financeira S/A, CNPJ 08.693.834/0001-31, com a nua-propriedade de ações do Banco Daycoval S/A, CNPJ 62.232.889/0001-90. De acordo com a fiscalização, como não foi apresentado pelo contribuinte nenhum documento comprobatório do

custo da nua-propriedade das ações do Banco Daycoval S/A, a autoridade fiscal se valeu do art. 16 da Lei nº 7.713/1988, ou seja, utilizou-se como custo de aquisição o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão (ITCMD/SP).

Por sua vez, alega o suplicante, em linhas gerais, que inexistente norma que distinga a nua-propriedade da propriedade plena de ações para efeito de integralização de capital. *In casu*, no momento da cessão da nua-propriedade das ações do Banco em favor da Holding, utilizou-se o valor de custo contido em sua DIRPF para efeito de aumento de seu capital social, conforme determina a Lei nº 9.249/1995. Assevera ainda que é ilegal e ilegítimo a base de cálculo utilizada com base na Lei Estadual do ITCMD, já que é incabível, neste caso, a utilização da analogia e da equidade. Por fim, questiona a qualificação da multa, já que inexistente fraude, dolo ou simulação.

Como visto dos autos, a controvérsia cinge-se na integralização de Ações da Daycoval Holding Financeira S/A com a transferência da Nua-Propriedade das Ações do Banco Daycoval S/A. Na visão da fiscalização e da autoridade recorrida, a Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 20/03/2007, da Daycoval Holding Financeira S/A (fls. 64/67), juntamente com o respectivo Laudo de Avaliação nela descrito (fls. 78/81), constatou-se que a avaliação exigida pelo art. 8º da Lei nº 6.404/1976, foi realizada para a propriedade plena das ações do Banco Daycoval S/A, e não para a nua-propriedade desses títulos mobiliários (Termo de Verificação Fiscal de fl. 198). Em razão do fato acima, asseverou a autoridade fiscal que *“Assim, no processo em questão de integralização do aumento do capital social da empresa Daycoval Holding Financeira S/A, o(a) contribuinte alienou, em 20/03/2007, a NUA-PROPRIEDADE de 15.352.310 ações PN de sua titularidade no Banco Daycoval S/A, pelo valor total de R\$ 41.081.246.33”*. Por fim, concluiu que *“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”*.

Com fito de se apurar o custo da nua-propriedade das ações integralizadas, já que, na visão da autuante, não foi produzido um laudo de avaliação da nua-propriedade, a autoridade fiscal se valeu do art. 16 da Lei nº 7.713/1988:

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; (grifei)

(...)

§ 3º No caso de participações societárias resultantes 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. (grifei)

§ 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. (grifei)

Para fins de quantificar o custo da nua-propriedade das ações integralizadas, a fiscalização utilizou-se os critérios definidos pela legislação do 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, mormente por considerar o domicílio tributário do contribuinte na capital:

Artigo 9º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

§ 2º - Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a: (grifou-se)

1. 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;

2. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;

3. 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso;

4. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade. (grifou-se)

ITBI/SP: Cita-se, outrossim, art. 9º da Lei municipal nº 11.154, de 1991, relativa ao

Art. 9º O valor da base de cálculo será reduzido: (Redação dada pela Lei nº 14256/2006)

I - Na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço);

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

III - Na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos do enfiteuse, para 80% (oitenta por cento);

IV - Na transmissão de domínio direto, para 20% (vinte por cento).

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

Pelo que se vê, a fiscalização considerou que o custo de aquisição da nua-propriedade das ações do Banco Daycoval S/A representou 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.

Como forma de referendar o procedimento adotado pela fiscalização, consignou a autoridade recorrida que “Na ausência de disposição expressa, a lei tributária autoriza que a autoridade administrativa lance mão de instrumentos de integração, entre os

quais a analogia e a equidade utilizada pela Fiscalização. Que, no caso concreto, diante da falta de previsão expressa na legislação do imposto sobre a renda de pessoa física de regramento de determinação da base de cálculo de nua-propriedade de bens, aplicou a norma legal prevista na legislação do ITCMD/SP e ITBI/SP, no tocante à determinação da base de cálculo envolvendo a transmissão da nua-propriedade de bens”.

Diferentemente do que argumentou a autoridade recorrida, *in casu*, o emprego da analogia esbarra-se no princípio da legalidade, expresso no § 1º do art. 108 do CTN que taxativamente dispõe "... o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei". No caso concreto, como não há qualquer de previsão expressa na legislação federal no sentido de se utilizar o regramento de lei estadual para definir base de cálculo do imposto de renda, constante dispõe o art. 142 do CTN, não pode a autoridade fiscal adotar medidas ou formas alternativas para constituir o crédito tributário.

Por sua vez, o princípio da equidade também deve obedecer a reserva legal, já que sua utilização não pode afastar ou modificar a lei. A utilização do art. 16 da Lei nº 7.713/1988 é expediente legítimo; entretanto o que dispõe a lei é a utilização do "... valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão" e, com a devida venia, não consta dos autos esse valor. Com efeito, os princípios da legalidade e da tipicidade, determinam que a lei disponha de todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, a lei não pode deixar a critério da autoridade fiscal os requisitos necessários à sua exigência, conforme determina o art. 150, I, da Constituição Federal (É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios - I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça).

A bem da verdade, a fiscalização, por ausência de uma legislação federal dispondo sobre a matéria, se valeu da legislação estadual para chegar a grandeza econômica sobre a qual se assentou a exigência. Com efeito, a utilização de tal expediente poderia, em algum momento, conflitar com o princípio da uniformidade tributária (é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou ao Município - art. 151, I da Constituição Federal), já que cada estado dispõe de modo diferente sobre a quantificação da base de cálculo da nua-propriedade.

Embora tenha os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida, Márcio de Lacerda Martins e Carlos Alberto Mees Stringari, nos debates, suscitado a existência de nulidade do lançamento, em razão da descrição incorreta do fundamento que assentou a exigência fiscal, além de inovação, por parte da autoridade recorrida, quando argumentou que não houve arbitramento e sim o emprego da analogia e equidade, penso que a questão tratada nestes autos refere-se à ausência de disposição legal autorizadora para se utilizar de legislação estadual para definir a base de cálculo de IRPF.

Assim, ante a esses argumentos, penso que é incabível o critério adotado pela autoridade fiscal para apuração do custo da nua-propriedade das ações do Banco Daycoval S/A.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah

CÓPIA