ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11060.724241/2011-11

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

Processo nº	11060.724241/2011-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-006.116 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de março de 2019
Matéria	IRPF. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente	THEOLINA STREB FRAÇÃO (ESPÓLIO)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

Diante do Ato Declaratório PGFN n° 12, de 2018, prevalece 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 n° 7.713, de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983, incluindo-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros.

DEPÓSITO PARCIAL EM JUÍZO. DEPÓSITO ANTES DO VENCIMENTO DO TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA. JUROS DE MORA. CASO CONCRETO. INCIDÊNCIA.

O depósito parcial até a data de vencimento do tributo afasta a multa de oficio sobre a parcela depositada em juízo, mantendo-se porém, no caso concreto, a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário remanescente do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa lançada sobre a parcela dos valores depositados em juízo. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à multa, o conselheiro Cleberson Alex Friess. Vencido em primeira votação o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator) que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier. Ausentes as conselheiras Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e , no mérito, julgou procedente em parte a impugnação contra Auto de Infração, cientificado pessoalmente à inventariante (fls. 175; e Certidão de Óbito, fls. 12), no valor principal de R$ 8.506.309,40, acrescido de multa de 10% e juros de mora, decorre da omissão de ganho de capital na alienação de participação societária na empresa Expresso Mercúrio S/A à TNT Brasil Participações TWO Ltda. ocorrida em 09/01/2007. Do Relatório Fiscal (fls.181/218), em síntese, extraí-se que:

a) O contribuinte negociou participação societária pelo valor bruto de R$ 94.245.865,00, sendo o valor líquido de R$ 87.665.579,00 pela diferença denominada "parcela retida para contrato de fiança". Em 28/02/2007, foi recolhido R$ 3.295.268,52 e em 28/06/2007 R$ 439.869,49, a título de imposto de renda sobre ganho de capital.

b) No Mandado de Segurança n° 2007.71.0202.001467-2/RS, junto à 2ª Vara da Justiça Federal em Santa Maria, o contribuinte postulou a isenção do art. artigo 4º do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, para as ações adquiridas, por qualquer forma, até 31/12/1983, depositando judicialmente R$ 8.347.977,49.

c) A empresa Expresso Mercúrio S/A distribuiu bonificações em ações, durante o período de 1970 a 2005, tanto na forma de novas ações (grande maioria), como pela capitalização de lucros e reservas sem emissão de novas ações ou modificação do valor nominal destas, conforme faculta o artigo 169,§ 1º da Lei nº 6.404/1976.

d) Na planilha de Movimentação das Ações ON para apuração do ganho de capital, elaborada pelo sujeito passivo *(Movim. Ações ON, Quadro n° 02,*

fls. 17/34, as bonificações adquiridas, pela incorporação de reservas diversas e/ou reservas de lucros (estas, somente a partir de 1997) foram rateadas proporcionalmente às aquisições/subscrições (incluindo as bonificações já rateadas anteriormente) pertencentes ao sujeito passivo até 31/12/1983 e após o referido período, ou seja, a partir de 01/01/1984. As bonificações distribuídas anteriormente à aquisição de 2.213 ações em 25/03/1986 (Iª aquisição/compra de ações após 31/12/1983) foram totalmente alocadas no saldo de ações adquiridas até 31/12/1983. Já as bonificações distribuídas a partir de 25/03/1986 foram rateadas proporcionalmente à participação existente até 31/12/1983 (considerando inclusive bonificações distribuídas após este período) e a partir de 01/01/1984, somando-se aos respectivos saldos de ações, existentes em 31/12/1983 e após 01/01/1984, para compor a nova base de cálculo do rateio referente à próxima distribuição de bonificação e assim sucessivamente, ou seja, as bonificações foram rateadas considerando as datas e quantidades de ações originariamente adquiridas/subscritas acrescidas, ainda, dos rateios das bonificações anteriores.

e) A forma de apuração das bonificações em ações (rateio proporcional à data de aquisição das ações - Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadros n° 01 e 02, fls. 14/34), foi justificada pela alegação de as bonificações em ações distribuídas a partir de 1984 devem ser consideradas como adquiridas em data anterior a 31/12/1983, para efeito de apuração do ganho de capital auferido na venda das ações em 2007, em face do art. 169 da Lei 6.404/1976 e de as bonificações terem natureza acessória em relação às ações que lhe deram origem e, portanto, derivadas destas.

f) Para haver isenção, mesmo em relação às ações adquiridas pela distribuição de bonificações em período anterior a 31/12/1983, deve ser observado o prazo de 05 anos na propriedade do contribuinte durante a vigência do Decreto-lei n° 1.510/1976. Ou seja, o recebimento das ações bonificadas (aquisição de ações via bonificação) deve ter ocorrido até 31/12/1983, de modo a permitir o transcurso de cinco anos de propriedade sem alienação até a revogação da isenção, uma vez a que a Lei n° 7.713/88 passou a viger a partir de 1701/1989, na forma do art. 104, III, do CTN.

g) Dessa forma, o sujeito passivo, utilizando os artigos 1º a 5º do Decreto-lei n° 1.510/1976, bem como o artigo 5º da Portaria Ministerial MF n° 454 de 25/08/1977 e o Parecer Normativo CST n° 68 de 23/09/1977 - todos já revogados pela Lei n° 7.713/1988 - como regras de apuração do imposto de renda sobre ganho de capital auferido em 2007 com a alienação das ações da Expresso Mercúrio, apurou incorretamente um custo total de aquisição das ações no valor de RS 10.745.995,58, conforme planilha apresentada *(Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadros n° 01 e 02, em anexo),* sendo RS 7.420.172,00 (percentual de 66,65%) referente a ações possuídas até 31/12/1983, incluindo o saldo de bonificações rateadas de forma incorreta, cuja venda foi considerada isenta de IR pelo sujeito passivo, pois seriam possuídas até 31/12/1983 segundo seus critérios. Apurou, também, RS 3.325.823,58 (percentual de 33,35%) de custo das

ações adquiridas a partir de 01/01/1984, tendo considerado a venda destas ações como tributável pelo imposto de renda, estando incluído nesta parcela o valor de R$ 702.056,68, referente ao custo das ações cujo valor de venda foi retido para contrato de fiança, conforme Contrato de Compra e Venda, e cujo ganho de capital correspondente foi diferido até o futuro recebimento do valor.

h) Com base na Lei nº 7.718/1988, pertinente às alienações ocorridas a partir de 01/01/1989, o valor de transmissão é o total da alienação constante na cláusula 2.1 e anexo 2.2 do Contrato de Compra e Venda *(fls. 46 e 122)* realizado sem qualquer dedução e que importou no valor bruto de R$ 94.245.865,00, tendo o sujeito passivo recebido efetivamente, até o momento da autuação, o valor de RS 87.665.579,00. A diferença, ainda não recebida pelo sujeito passivo, no valor de RS 6.580.286,00, refere-se à parcela retida para contrato de fiança bancária em favor do comprador, conforme cláusula 7.7 do Contrato de Compra e Venda e conforme informação prestada pelo mesmo em resposta às intimações. Em maio de 2007, o contribuinte recebeu o valor de R$ 2.932.463,31 a título de "Valor de Ajuste de Preço de Aquisição", tendo apurado ganho de capital em separado da parcela principal e recolhido o correspondente imposto de renda (R$ 439.869,49), sem deduzir qualquer parcela da base de cálculo a título de custo de aquisição. Assim, essa parcela não integra o presente lançamento.

i) Com base na legislação que a rege a forma de apuração do custo de aquisição das participações societárias (arts. 128/131 do RIR /1999 e arts. 7º e 16 da IN SRF nº 84/2001, apura-se um custo de aquisição no valor de R$ 9.663.072,66, conforme explicitado as fls. 206/213. Mas, o contribuinte havia apurado como custo de aquisição o valor de R$ 10.745.995,58, sendo R$ 7.420.172,00, referente à participação societária possuída até 31/12/1983 e R$ 3.325.823,58 referente à participação societária a partir de 01/01/1984, sendo R$ 702.056,68 deste valor referente ao custo de aquisição da parcela retida, com ganho de capital diferido. Na sistemática de apuração do ganho de capital adotada pelo sujeito passivo, 66,65% do ganho de capital havido na venda foi considerado isento devido ao fato de ter utilizado legislação já revogada (conforme já exposto) na qual faz o rateio das ações novas, distribuídas por incorporação de lucros e reservas, em possuídas até 1983 e a partir de 1984, sendo inexistente a base legal que autorizaria tal procedimento.

j) Elaborou-se também uma tabela de apuração do ganho de capital e do imposto de renda devido considerando o acaso de o contribuinte obter sucesso no Mandado de Segurança Para a alienação das ações adquiridas até 1983, a fiscalização considerou apenas 0,873% do ganho de capital deste período isento no caso de decisão judicial favorável ao contribuinte, já o sujeito passivo apurou que 66,65% do ganho de capital seria isento. A diferença reside na forma de apuração do ganho de capital mediante o referido rateio, distribuindo as ações recebidas em bonificação, por incorporação de reservas de lucros e/ou reservas diversas, em possuídas

até 1983 e em adquiridas a partir de 1984, mesmo tendo adquirido tais ações a partir de 1984.

k) Uma vez que o imposto de renda apurado como ainda devido pela fiscalização (R$ 8.506.309,40) é superior ao montante do depósito judicial, não se aplica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no inciso II do art. 151 do CTN. Além disso, o depósito judicial efetuado pelo sujeito passivo refere-se ao Mandado de Segurança impetrado judicialmente, no qual pleiteia a isenção do capital sobre a venda somente de ações adquiridas até 31/12/1983, sem entrar no mérito do cálculo do número de ações e do custo de aquisição das ações adquiridas antes de 31/12/1983, ao passo que o presente Auto de Infração refere-se à totalidade das ações vendidas, adquiridas antes de 31/12/1983 e, notadamente, após 01/01/1984, e também se refere ao cálculo do custo de aquisição e do número de ações adquiridas antes e após 31/12/1983. Portanto, não cabe considerar o referido depósito judicial como referente ao presente Auto de Infração, já que os objetos do Mandado de Segurança e do Auto de Infração não são exatamente os mesmos.

l) Foi aplicada multa de mora no percentual de 10%, incidente sobre o imposto de renda devido pelo espólio.

Por meio de procurador regularmente habilitado pela inventariante (fls.283), o contribuinte impugna (fls. 236/281), tempestivamente (fls.316), o auto de infração, em síntese, alegando:

a) Nulidade do lançamento fiscal pela inclusão das ações albergadas pela isenção. Reconhecido o direito pelo STJ, ao apurar um custo médio ponderado, incluindo as ações consideradas isentas, a apuração do imposto de renda devido restou integralmente comprometida, não sendo possível simplesmente se excluir a parcela devida a título de imposto de renda relativo ao ganho de capital sobre as ações adquiridas até 31/12/1983. Cita jurisprudência.

b) Nulidade do lançamento fiscal - Suspensão da exigibilidade e princípio da unicidade da jurisdição. O valor depositado de R$ 8.347.977,49 é integral, pois a Fiscalização aponta R$ 110.773,56 como na alienação de ações adquiridas antes de 31/12/1983.

c) Isenção prevista no Decreto Lei nº 1.510/1976. Embora a questão tenha sido levada ao Judiciário, apresenta razões para afastar o entendimento da fiscalização. Logo, a participação societária do impugnante havida em período anterior à entrada em vigor da Lei nº 7.713/1988, que tenham permanecido em seu patrimônio por um período mínimo de cinco anos, ou seja, tenham em 31 de dezembro de 1988, cinco anos ou mais, está ao abrigo da isenção, uma vez que nessa data nasceu o direito subjetivo do impugnante à fruição da isenção. Cita doutrina e jurisprudência.

d) Tratamento conferido as bonificações. Bonificação não é nova ação. O aumento do capital se dá por troca entre contas do balanço patrimonial, sem qualquer desembolso por parte do acionista e ingresso de valor de bens ou valores na empresa. Não há aumento do patrimônio da empresa ou do acionista, ambos continuam absolutamente iguais. O aumento de capital pode se dar de duas formas: alteração do valor nominal das ações ou distribuição de bonificações. Não há qualquer diferença entre essas duas opções. A nova

quantidade de ações que o impugnante passou a deter com a distribuição das ações bonificadas representa a mesma participação percentual sobre o mesmo patrimônio que detinha antes da operação. O remanejamento contábil não importa uma transferência de lucros para o acionista, mas sim uma transferência de lucros para conta de capital, em que o acionista mantém a mesma participação, em que pese, no caso das ações bonificadas, representada por um número maior de ações, com o mesmo valor patrimonial. As ações recebidas em bonificação são mera expansão das ações originárias, ou seja, são, "filhotes" das chamadas "ações mães" e podem ser consideradas ações subscritas, pois não há ingresso de recursos ao capital da companhia pelo acionista. Como não há necessidade de norma regulamentadora do rateio das bonificações, a revogação da legislação que trata da matéria não influencia o auto de infração que estaria incorreto.

e) Impossibilidade de aplicação de multa e juros de mora sobre o valor do depósito judicial. Por entender incorreto o critério de cálculo utilizado pelo Impugnante, a fiscalização elaborou apuração do imposto de renda e encontrou o valor devido de R$ 8.506.309,40 enquanto o depósito judicial foi realizado no montante de R$ 8.347.977,49. A jurisprudência admite a aplicação de multa e juros somente sobre a diferença encontrada entre o valor lançado e o valor depositado judicialmente. Como o depósito foi realizado dentro do prazo previsto para o pagamento do imposto e muito antes do auto de infração, sobre o seu montante não poderiam ser exigidos os juros, pelo simples fato de que não se caracteriza a mora no caso concreto.

O Acórdão DRJ/POA n° 10-37.022 (fls. 317/319) não conheceu da impugnação por concomitância de ação judicial. Anulado pelo Acórdão n° 2401-004.518 (fls.508/514), foi emitido o Acórdão n° 10-58.796 do qual, em síntese, se extrai:

a) Delimitação. Devem ser analisadas as questões não constantes do processo judicial nº 2007.71.02.001467-2.

b) Nulidades. O Auto de infração atende a todos os requisitos legais, não havendo qualquer nulidade prevista no rol exaustivo do art. 59 do Decreto n° 70.235, de 1972. Além disso, não há nulidade na forma de apuração da base de incidência do IRPF visto que o ganho isento não altera a forma de apuração da base de incidência do IRPF, ou seja, não modifica o custo de aquisição cuja forma de apuração foi definida pelo art. 16 da Instrução Normativa nº 84/2001 e artigo 130 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Em outras palavras, o custo de aquisição não se altera com o benefício da isenção. Ao determinar que não incidiria o imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, o Decreto-Lei nº 1.510/1976 não afastou a existência de lucro/ganho de capital na operação, apenas considerou isento de tributação. Por fim, o depósito do montante integral não impede o lançamento (CTN, art. 142) e não estamos diante de uma situação em que o depósito tenha sido efetuado em montante integral, pois como o próprio contribuinte reconhece em sua impugnação existe uma diferença no montante de R$ 158.331,91, entre o valor apurado como devido pelo fisco e o depositado judicialmente pelo contribuinte.

c) Jurisprudência. As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo impugnante têm efeitos meramente ilustrativos para terceiros estranhos às suas partes, não estando relacionadas no art 100 do CTN.

d) Objeto da Ação Judicial. Na ação judicial impetrada (petição inicial fls. 91 e seguintes), o autuado pleiteou que as ações adquiridas ou subscritas por ele em período anterior a entrada em vigor da Lei nº 7.713/1988, que tivessem permanecido no seu patrimônio por um período de cinco anos, ou seja, as que em 31/12/1988 já estivessem há cinco anos ou mais no seu patrimônio, teriam adquirido o direito à isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação das ações. O Superior Tribunal de Justiça reconheceu seu direito à isenção do IRPF incidente sobre o ganho de capital apurado na alienação das participações societárias adquiridas no período anterior a 31 de dezembro de 1983 (fls.384/419). Deve ser cancelado o lançamento do ganho de capital apurado sobre as ações alienadas que já se encontravam a mais de cinco anos no patrimônio da contribuinte, quando houve a revogação da norma isentiva, ou seja, 31 de dezembro de 1988. Contudo, as bonificações e participações societárias adquiridas a partir de 01/01/1984 não estão albergadas pela ação judicial, visto que essa só se aplica às aquisições efetivadas até 31/12/1983, posto que a norma foi revogada pela Lei nº 7.713/88 e as aquisições posteriores não cumpriram os requisitos dos cincos anos exigidos para isenção pela norma revogada.

e) Bonificações decorrentes da incorporação de reservas e lucros. A fiscalização considerou as bonificações posteriores a 31/12/1983 como ações novas, descrevendo de forma detalhada no item 4 do Relatório Fiscal (e-fls. 190/205) os critérios e o embasamento legal que utilizou para calcular o ganho de capital, definindo o custo de aquisição das participações societárias por período, demonstrando que agiu rigorosamente dentro da previsão legal. Os argumentos do contribuinte já foram desqualificados Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN quando dispensou os procuradores de recorrer das decisões judiciais favoráveis aos contribuintes referente ao ganho de capital na alienação de participações societárias possuídas pelo contribuinte a cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713/88 com base no Art. 2º, incisos V, VII e §§ 3º e 8º da Portaria PGFN nº 502/2016. Observe-se que tal fato foi reconhecido em ação judicial impetrada por sócio do contribuinte (MS nº 2007.71.02.001468-4/RS), como segue:

> *"Neste contexto, a importância a ser devolvida deverá cingir-se apenas ao imposto incidente sobre o lucro auferido decorrente de alienações de participação societária, não compreendendo neste conceito a distribuição de bonificações sob forma de novas ações."*

f) Alegação de inexistência de acréscimo patrimonial. Defende o impugnante que as ações recebidas em bonificação são gratuitas e que, ao contrário do aumento por subscrição particular, o aumento do capital previsto no artigo 169 da Lei nº 6.404/76, decorre de mera troca entre contas do balanço patrimonial, não havendo qualquer desembolso por parte do acionista ou ingresso de valores (bens) na empresa. Disto, conclui que não há aumento

do patrimônio individual do acionista ou da empresa. Contudo, a bonificação aumenta o capital individual porque decorre de um aumento do capital social por incorporação do resultado da empresa, decorrente do lucro ou de outras reservas do patrimônio líquido. A fiscalização identifica nas e-folhas 195 e 196, através do livro de registro de ações nominativas da Empresa Mercúrio que não havia diluição do valor patrimonial a cada bonificação distribuída, mas que o valor nominal da ação permanecia inalterado e, portanto, aumentando o patrimônio pessoal dos acionistas pelo aumento na quantidade de ações distribuídas. Explica a fiscalização que não se está diante de um desdobramento ou grupamento de ações que não alteram o patrimônio do contribuinte, diferentemente da bonificação decorrente da incorporação de reservas ao capital social, visto que neste caso não há alteração do valor nominal da ação, mas o aumento do capital social distribuído por meio de bonificações recebidas pelos sócios em ações. O contribuinte confunde os conceitos de desdobramento ou agrupamento de ações com bonificação. As bonificações dependem da incorporação das reservas e/ou lucros acumulados ao capital social o que foi demonstrado pela fiscalização no Relatório de Fiscalização. A premissa do contribuinte de que as ações distribuídas a titulo de bonificação não representam aumento do capital social não pode ser aceita visto que a incorporação das reservas aumenta o capital social da empresa. Tal aumento é repassado aos acionistas através da distribuição de ações sob forma de bonificação no montante das reservas ou lucros e na proporção acionária de cada um, não alterando a participação dos sócios na sociedade, mas aumentando o patrimônio individual de cada um.

g) Da forma de apuração do ganho de capital. Verificou a Fiscalização pela análise da planilha de apuração do ganho de capital elaborada pelo contribuinte que a regra utilizada para considerar a distribuição/rateio das bonificações no saldo de ações adquiridas até 1983 e a partir de 1984 é idêntica ao preconizado pelo art. 5º do decreto-lei nº 1.510/1976, bem como pelo art. 5º da Portaria Ministerial MF nº 454, de 25/08/1977, e pelo Parecer Normativo CST nº 68, de 23/09/1977. Tal pressuposto não pode prevalecer visto que tanto a Portaria quanto o Parecer Normativo são atos interpretativos e aplicados na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, revogados pela Lei nº 7.713/88. Para apuração do custo de aquisição deve ser aplicado o disposto nas normas vigentes na data de alienação (09/01/2007): IN SRF nº 84/2001 e RIR/1999. Assim, a fiscalização definiu dois períodos de apuração e utilizou a Instrução Normativa nº 84/2001 e o RIR/1999 para apurar os valores lançados a partir de 01/01/1984. Tais valores correspondem ao ganho de capital de R$ 78.677.186,14 e ao IRPF (15%) de R$ 11.801.577,92 dos quais foi recolhido o valor de R$ 3.295.268,52 e, portanto, devido o imposto de R$ 8.506.309,40

g1) O contribuinte diverge dos cálculos, alegando que houve um equivoco por parte da fiscalização que **considerou as bonificações como ações novas** quando, segundo o impugnante, devem receber o mesmo tratamento das ações adquiridas até 31/12/1983 por ter origem naquelas. Disto, conclui que as bonificações, mesmos que posteriores a 31/12/1983, estão isentas do

IRPF e que as mesmas não representam aumento do patrimônio dos sócios ou da sociedade mas mera troca de contas no balanço patrimonial da empresa. Sustenta que para ocorrer aumento do capital é necessário desembolso por parte do acionista e o ingresso de bens ou valores na empresa, fato que não ocorre nas bonificações através de ações que são recebidas pelos acionistas gratuitamente. Assim, o autuado atribuiu maior percentual do ganho de capital às ações adquiridas até 31/12/1983 visto que considerou que as bonificações, mesmo que distribuídas após esta data, estariam isentas por terem origem naquelas que estavam sob o manto da isenção. O notificado utilizou a proporção das ações existentes antes de 31/12/1983 para definir a proporção das bonificações isentas de tributação no ganho de capital alegando estar amparado pelo Art. 169 da Lei nº 6.404/76 e que as mesmas não representam aumento patrimonial do titular das ações.

g2) De fato, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 trazia regramento para apuração do ganho de capital, especialmente sobre o rateio das bonificações, tanto que remetia ao artigo 1º, também revogado pela Lei nº 7.713/1988. Já a Portaria MF nº 454/1977 e o Parecer Normativo CST nº 68/1977, atos normativos de caráter interpretativo, tinham o propósito de esclarecer o tratamento a ser dado às bonificações recebidas e a forma de cômputo das mesmas na apuração do ganho de capital, especialmente em relação ao artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976. Este artigo definia que para efeitos da tributação do artigo 1º do mesmo Decreto-lei, as bonificações são adquiridas a custo zero nas datas das subscrições ou aquisições a que correspondem e válidos enquanto não revogados pela Lei nº 7.713/1988. Portanto, desde 01 de janeiro de 1989 o tratamento tributário a ser considerado em relação às bonificações está regrado pelos §§ 3º e 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/1988, bem como pelo o parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Logo, não há razão legal para ratear as bonificações adquiridas posterior a 31/12/1983 na forma estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976 visto que no regramento tributário atual as bonificações/quotas distribuídas pela empresa mediante incorporação de lucros ou reservas são consideradas ações novas cujo custo de aquisição é dado em função da origem das reservas que resultou na distribuição das ações a titulo de bonificação. Além disso, o reconhecimento do direito adquirido a isenção na alienação de participação societária, somente alcança as ações ou quotas, adquiridas por qualquer modo ou bonificações, até 31/12/1983.

h) Multa e Juros de Mora. O crédito tributário decorrente da omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa somente foi lançado após o falecimento do contribuinte (25/09/2010), sendo imputada a multa de mora prevista no art. 964, I, "b" do RIR/1999, no percentual de 10% e não de 75%. O depósito judicial foi efetivado nos autos da ação judicial em que se discutiu o direito à isenção sobre o ganho de capital apurado sobre a alienação de ações que já compusessem o seu patrimônio a cinco anos ou mais na data da entrada em vigor da Lei nº 7.713/1988, que revogou referida isenção. Portanto, o depósito refere-se apenas ao ganho de capital apurado sobre a alienação dessas ações, ou seja,

R$ 110.773,56, conforme apontado pela fiscalização. O restante do auto de infração refere-se ao ganho de capital apurado na alienação de ações que foram adicionadas ao patrimônio do contribuinte a partir de 01/01/1984, portanto não albergadas pela isenção pleiteada. É pacífico na jurisprudência que cabe ao fisco estabelecer o *quantum* que torna o depósito integral. Assim, para que o depósito seja considerado integral, ele deve espelhar o montante que o Fisco entende ser o valor devido e não o foi no caso concreto. Portanto, não há que se falar em exclusão da multa e dos juros de mora aplicados no lançamento.

i) Procedência Parcial da impugnação. Destarte, rejeitando-se as preliminares de nulidade, por incabíveis, no mérito, julga-se procedente em parte a impugnação, cancelando o Imposto de Renda Pessoa Física sobre o ganho de capital no valor de R$ 110.773,56 e acréscimo correspondentes, referente às ações e bonificações adquiridas até 31/12/1983, devido ao transito em julgado do mandado de segurança nº 2007.71.0202.001467-2/RS que reconheceu a isenção do imposto sobre tais participações e mantendo o imposto de R$ 8.395.535,84 acrescido de multa de mora e juros de mora referente ao ganho de capital na alienação da participação societária do contribuinte decorrente das ações adquiridas sob qualquer forma, inclusive a título de bonificação, a partir de 01/01/1984.

Intimado em 25/05/2017 (fls. 551), o contribuinte interpôs em 16/06/2015 (fls. 555) recurso voluntário (fls. 555/600), em síntese, alegando:

a) Preliminar de Nulidade da totalidade do lançamento fiscal pela inclusão das ações albergadas pela isenção. O Acórdão parte da premissa de a apuração do ganho de capital ter suporte normativo na legislação vigente na ocorrência do fato gerador, data de alienação, tendo se limitado a repetir a fundamentação constante do relatório da fiscalização, a respaldar o critério da média ponderada adotado na elaboração da planilha de custo de aquisição. Mas, a fiscalização não considerou o direito adquirido à isenção sobre as ações adquiridas até 31 de dezembro de 1983 reconhecido pelo STJ ao recorrente no Mandado de Segurança n° 2007.71.02.001467-2. Logo, não pode subsistir a média ponderada unitária, pois as ações abrangidas pela isenção não podem compor o cálculo do custo médio, sob pena de desvirtuamento do próprio ganho de capital e consequente imposto de renda exigido. Nesse contexto, deve ser aplicado o Parecer Normativo CST n° 68, de 1977, o qual reconhece que as ações e suas respectivas bonificações, cujo ganho de capital seja isento, não serão computadas na apuração daquelas ações e suas correspondentes bonificações no cálculo do ganho de capital tributável. O Acórdão não adotou essa solução computando ações/bonificações que cumpriram a condição para isenção na apuração do ganho de capital daquela parcela de participação societária tributável. Não basta excluir a parcela devida a título de IRPF relativo ao ganho sobre as ações adquiridas até 31/12/1983, eis que a nulidade decorre da incorreta apuração do custo médio ponderado com inclusão de ações alcançadas pela isenção. A inclusão de ações isentas no custo médio altera indevidamente a média e compromete o ganho apurado, não sendo possível apenas a declaração de nulidade parcial por estar equivoca a premissa de

cálculo adotada, conforme jurisprudência de caso muito semelhante (Apelação Cível n° 2001.04.01.080444-8/RS).

b) Tratamento conferido as bonificações. Fiscalização e DRJ levantam argumentos dissociados das premissas básicas do direito societário e tributário, em evidente afronta ao art. 110 do CTN. O conceito de bonificação adotado pela fiscalização foi retirado de página da Bovespa e merece total reprovação, sendo para iniciantes. Para se saber se a ação bonificada pode ser considerada como ação nova, há que se verificar se houve ingresso de recursos do acionista para o recebimento da mesma e, em face do art. 169 da Lei n° 6.404, de 1976, as ações decorrentes da capitalização de lucros ou reservas são meras extensões das já possuídas, em nada alterando o patrimônio do acionista ou da empresa, sendo recebidas gratuitamente, sem qualquer desembolso do acionista ou ingresso de bens ou valores na empresa, a significar mera troca entre contas do balanço patrimonial. Logo, há simples remanejamento contábil e não subscrição de nova ação, não havendo diferença entre a emissão de uma nova ação ou aumento do valor nominal de já possuída, como autoriza o art. 169 da Lei n° 6.404, de 1976. A nova quantidade de ações pelo recebimento das bonificações representa a mesma participação percentual sobre o mesmo patrimônio que detinha antes da operação. Como a reserva encontra-se dentro do patrimônio líquido da sociedade, por si só, já faz parte do patrimônio do acionista. A distribuição das ações em bonificação não altera o patrimônio do acionista, na medida em que as ações em bonificação não são adquiridas por subscrição e, dessa forma, não representam ingresso de capital na companhia. Se não houvesse a bonificação, mas liquidação da sociedade, o acionista participaria da reserva de lucros ou de outras de acordo com o percentual correspondente de suas ações. Fiscalização e acórdão se omitem em reconhecer que o aumento do capital social pode ocorrer sem distribuição de ações em bonificação, o que é suficiente para cancelar integralmente o auto de infração. O aumento do patrimônio líquido, ocorrido em um exercício anterior apenas fez com que a participação societária do acionista alcançasse um valor patrimonial maior naquele momento, pois como visto, independente da deliberação acerca do destino a ser dado à conta de reserva, as ações do acionista se valorizaram em função dos bons resultados havidos na companhia. Tal valorização posteriormente transformada em uma distribuição de ações em bonificação em nada altera o valor patrimonial das ações pré-existentes, ou seja, o patrimônio é o mesmo, porém, dividido por um número maior de ações, em sendo distribuídas ações em face desta capitalização. Portanto, o remanejamento contábil não importa uma transferência de lucros para o acionista, mas sim uma transferência de lucros para conta capital, em que o acionista mantém a mesma participação, em que pese, no caso das ações bonificadas, representada por um número maior de ações, com o mesmo valor patrimonial. Além disso, as ações bonificadas são meras extensões das preexistentes, uma simples expansão nominal das ações originárias. Não são frutos ou rendas, mas acréscimo ou desdobramento do seu valor, a ele aderindo e formando uma só unidade, ou seja, são produto. Por fim, no

caso de ações sem valor nominal pode haver aumento de capital, sem modificação do número de ações e sem modificação do seu valor nominal.

c) Da forma de rateio das ações bonificadas. Segundo a fiscalização a legislação advinda da Lei n° 7.713, de 1988, e também na Lei n° 9,245, de 1995, não há qualquer comando para se distribuir/ratear as bonificações de acordo com as datas das aquisições ou subscrições a que se referem, diferentemente do tratamento do revogado Decreto-lei n° 1.510, de 1976. Assim, para a fiscalização, no atual regime, as bonificações seriam consideradas novas ações, distribuídas mediante incorporação de lucros ou reservas, cujo custo de aquisição deve ser considerado em função da origem da reserva que resultou na distribuição destas ações ou nos lucros acumulados. Contudo, a natureza das bonificações é única, não podendo ser alterada pela lei tributária. O fato de não haver mais norma específica não significa que as bonificações devam ser tratadas como se fossem novas ações subscritas. Não prospera a alegação de que o rateio empreendido pelo recorrente se pautou em normas revogadas, eis que tal afirmativa desconsidera a decisão judicial que reconheceu, de modo definitivo, a isenção do art. 4°, d, do Decreto-lei n° 1.510, de 1976. Logo, se o Judiciário reconheceu o direito à isenção do art. 4°, d, do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, a apuração do benefício deve ser implementada com base nas normas deles decorrentes (Portaria Ministerial MF nº 454, de 25/08/1977, e pelo Parecer Normativo CST nº 68, de 23/09/1977), sendo inaplicável qualquer regra posterior. Nesse particular, não há dúvida da aplicação do art. 5° do Decreto-lei n° 1.510, de 1.976, in verbis:

> *Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.*

c1) Impõe-se, portanto, em compreender e interpretar a norma de isenção de acordo com a natureza da ação recebida, não havendo como se exigir o cumprimento da condição de permanecer com a ação cinco anos, eis que as ações recebidas em bonificação são extensão das já existentes, correspondendo ao mesmo patrimônio apenas alterado em valor (Lei n° 6404, de 1976, art. 169). Não há como se adquirir o que já se adquiriu, na medida em que aumentar ou número de ações ou o seu valor não altera a participação e o patrimônio do acionista. Por isso, o art. 4°, d, do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, empregou o termo participação (= aquisição de ações), sendo que recebimento de bonificações não se confunde com subscrição ou aquisição, posto que nenhuma participação seria acrescida à já existente. E mesmo que se entenda inaplicável o art. 5° do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, a incorporação de reservas não configura alteração do patrimônio preexistente, em face do art. 169 da Lei n° 6.404, de 1976, a exigir o rateio das novas ações de acordo com as que lhes deram origem por serem mero produto das já existentes. Logo, o auto de infração deve ser cancelado, eis que toda sua apuração encontra-se equivocada por considerar as bonificações como se novas ações fossem.

d) Impossibilidade de aplicação de multa e juros de mora sobre o valor do depósito judicial. Segundo a fiscalização, o montante depositado judicialmente não foi integral, havendo diferença a menor de R$ 158.331,91, a autorizar a aplicação da multa de mora no percentual de 10% (Decreto-lei n° 5.844, de 1943, art. 49). Diante da jurisprudência administrativa, mesmo o depósito parcial suspende a exigibilidade do crédito e afasta a multa de ofício na exata proporção dos depósitos efetuados. Além disso a importância depositada encontra-se disponível ao uso pela Fazenda Nacional (Lei n° 9.703, de 1998, art. 1°). Os valores foram depositados no prazo para pagamento do imposto e antes do auto de infração, não havendo mora e nem sendo o caso da incidência de juros. O exercício regular do direito de ação não pode ser penalizado, devendo o art. 49 do Decreto-lei n° 5.8454, de 1973 ser aplicado apenas à parcela não depositada.

e) Pede o conhecimento do recurso e a reforma do Acórdão, a fim de acolher a preliminar de nulidade e, no mérito, o cancelamento do Auto de Infração ou o afastamento da multa e juros de mora sobre os valores depositados judicialmente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Delimitação. Nos termos do Acórdão n° 2401-004.518, de 21 de setembro de 2016 (fls. 508/514), o presente colegiado, por unanimidade de votos, reconheceu a existência de concomitância parcial entre o Mandado de Segurança n° 2007.71.0202.001467-2/RS e o presente processo administrativo, anulando o Acórdão DRJ/POA n° 10-37.022 (fls. 317/319). Do voto do Conselheiro Relator, Cleberson Alex Friess, extrai-se:

> *Concomitância entre processos administrativo e judicial*
>
> *9. Ao analisar os autos, verifico que a decisão de piso precipitou-se ao reconhecer a concomitância integral entre processo administrativo e processo judicial, concluindo equivocadamente pela existência de renúncia à instância administrativa por parte da impugnante devido à interposição do Mandado de Segurança n° 2007.71.02.001467-2. no qual se discutia a tributação sobre as participações societárias.*
>
> *10. Com efeito, extrai-se de forma clara no relatório fiscal que a discussão neste processo administrativo vai além da discussão judicial, conforme se constata nos excertos abaixo colados (fls. 183/183 e 214):*
>
> (...)

Em função do ganho de capital auferido na operação, o sujeito passivo e outros acionistas impetraram Mandado de Segurança sob o n° 2007.71.0202.001467-2/RS (em anexo) junto à 2' Vara da Justiça Federal cm Santa Maria visando o reconhecimento da isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital ocorrido na alienação de ações da empresa Expresso Mercúrio S.A., pleiteando o benefício para as ações adquiridas, por qualquer forma, até 31/12/1983.

(...)

Conforme constatação, não foi objeto do MS a discussão sobre as bonificações em ações recebidas (em forma de novas ações distribuídas pela empresa) após 31/12/1983 estarem também ao abrigo da isenção prevista no artigo 4º do Decreto-lei n° 1.510/76, visto que estas constituem boa parte das ações pertencentes ao sujeito passivo, fato que alterará profundamente o resultado do ganho de capital apurado pelo sujeito passivo, conforme será demonstrado mais adiante.

(...)

Considerando que o sujeito passivo impetrou Mandado de Segurança junto à Justiça Federal visando o reconhecimento da isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital ocorrido na alienação de ações da empresa Expresso Mercúrio S.A., pleiteando o benefício para as ações adquiridas, por qualquer forma, até 31/12/1983, considerando que atualmente encontra-se pendente de julgamento no STJ o agravo em recurso especial, c considerando, ainda, que pode transitar em julgado a ação concedendo a segurança requerida pelo sujeito passivo, será apresentado o cálculo da apuração do ganho de capital na alienação das ações de forma separada, até 31/12/1983 e a partir de 01/01/1984, ressaltando-se que apenas com o intuito de separar os ganhos de capital ocorridos nos dois períodos para facilitar o entendimento caso o sujeito passivo obtenha êxito na referida ação judicial. Com isso, ficaria demonstrada a parcela do ganho de capital auferida com a alienação da participação societária adquirida até 1983, que, porventura, seja declarada, pelo Poder Judiciário, isenta em função do possível reconhecimento do direito adquirido.

(...)

11. O debate a respeito da incidência da tributação sobre o ganho de capital auferido com a alienação de participações societárias adquiridas a partir do ano de 1984, segundo consta no relatório fiscal, não foi submetido ao crivo do Poder Judiciário. De igual maneira, a discussão judicial não comporta a forma de cálculo da apuração do ganho de capital, que envolve a avaliação das ações decorrentes de bonificações adquiridas pela incorporação de reservas do capital social.

12. A ausência de perfeita identidade de objetos entre os processos administrativo e judicial, no que se refere a causa de pedir e ao pedido, é confirmada mediante o confronto do lançamento fiscal com as cópias das peças do processo judicial colacionadas aos autos, tais como inicial e acórdãos (fls. 91/98 e 286/303).

13. De modo tal que as matérias não submetidas a apreciação do Judiciário deveriam ter sido conhecidas pela instância julgadora "a quo", visto que o processo administrativo fiscal terá seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida

> *judicialmente, na hipótese que contenha objeto mais abrangente do que o judicial.*
>
> *14. A omissão do julgador na apreciação das matérias deduzidas pelo sujeito passivo, diversas daquelas levadas ao Poder Judiciário, configura negativa de prestação jurisdicional, o que sugere a necessidade do retomo dos autos para a instância "a quo" se pronunciar quanto às questões preliminares e de mérito correspondentes.*
>
> *15. Por outro lado, quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveita a declaração de nulidade do ato administrativo, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato (art. 59, § 3º, do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972.*
>
> *16. Entretanto, ainda que em avaliação não exauriente, a questão de fundo não sinaliza para uma decisão integralmente favorável à recorrente. Logo, um pronunciamento no atual estágio processual dos autos implicaria afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição, o qual orienta o processo administrativo fiscal.*
>
> *17. Exposto assim, é mister anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra seja proferida, apreciando, dessa vez, as matérias não submetidas ao Poder Judiciário.*

Portanto, como já decidido pelo presente colegiado, o debate a respeito da incidência da tributação sobre o ganho de capital auferido com a alienação de participações societárias adquiridas a partir do ano de 1984 não foi submetido ao crivo do Poder Judiciário, não tendo havido discussão judicial acerca da forma de cálculo da apuração do ganho de capital, que envolve a avaliação das ações decorrentes de bonificações adquiridas pela incorporação de reservas do capital social. A seguir, passo a analisar as matérias não objeto do Mandado de Segurança n° 2007.71.0202.001467-2/RS.

Nulidade. Segundo o recorrente, ao adotar a média ponderada na apuração do custo de aquisição, conforme legislação vigente ao tempo do fato gerador, e não a sistemática do Parecer Normativo n° 69, de 1977, a fiscalização acabou por incluir ações alcançadas pela isenção no cálculo do custo médio, a desconsiderar o direito adquirido à isenção reconhecido no Mandado de Segurança n° 2007.71.0202.001467-2/RS. Não bastaria a simples declaração de nulidade parcial, eis que não bastaria a simples exclusão do IRPF relativo ao ganho sobre as ações adquiridas até 31/12/1983. Invocando jurisprudência não vinculante, postula a integral nulidade do lançamento.

No caso concreto, como bem destacou o Acórdão de piso, a forma de cálculo do custo demanda a adoção da média ponderada mesmo com o reconhecimento do benefício da isenção, eis que o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, ao determinar que não incidiria o imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, não afastou a existência de lucro/ganho de capital na operação, o considerando isento de tributação. Não se pode presumir que "as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente" (presunção veiculada no art. 5° do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 = regra UEPS e não a da média ponderada) em razão de a

alienação, no caso concreto, ter ocorrido em 2007 sob a égide da lei nova (último dia de vigência do referido art. 5° foi 31/12/1988), a ensejar a adoção para a alienação efetivada em 2007 da média ponderada (Lei n° 7.713, de 1988, art. 16, § 2°) e não da regra de que a última participação adquirida deva ser a primeira a ser tida como alienada (CTN, art. 144). Note-se que o art. 5° do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, determinava a presunção de custo zero para as bonificações e a fiscalização considerou o custo zero, ainda que invocando o art. 130, § 2°, do RIR/99.

No lançamento foram incluídas as ações com isenção, contudo a própria fiscalização apresentou cálculo considerando a hipótese de sucesso no Mandado de Segurança n° 2007.71.0202.001467-2/RS, tendo o Acórdão de piso cancelado parte do lançamento justamente para assegurar a observância da decisão judicial transitada em julgado.

Não havendo nulidade a ser declarada, afasta-se a preliminar.

Tratamento conferido às bonificações e forma de rateio. Para o recorrente, mesmo com a revogação do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, o direito tributário (CTN, art. 110) deve observar a natureza jurídica da bonificação enquanto mera extensão das ações já possuídas (Lei n° 6.404, de 1976, art. 169) e que em nada modifica o patrimônio do acionista ou da empresa (mera troca entre contas do balanço patrimonial; mera expansão nominal das ações originárias; sem ingresso de recursos do acionista; manutenção da participação percentual; patrimônio é sempre o mesmo, ainda que valorizado pelos bons resultados; mero desdobramento do valor). Além disso, por serem meras extensões, não seria exigível a permanência por cinco anos, sendo que por isso o Decreto-lei teria empregado o termo participações. Acrescenta ainda que a ausência na nova legislação da norma expressa anteriormente veiculada no art. 5° do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, não afastaria a incidência da Portaria MF nº 454, de 1977, e do Parecer Normativo CST nº 68, de 1977, possibilitando a distribuição/rateio das bonificações a considerar as datas das aquisições ou subscrições, ainda mais quando reconhecido judicialmente o direito adquirido do art. 4°, *d,* do Decreto-lei n° 1.510, de 1976. Logo, a autuação deveria ser cancelada, pois todo o lançamento estaria equivocado ao considerar bonificações como se ações novas fossem.

Diante do Ato Declaratório PGFN n° 12, de 2018, prevalece 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 n° 7.713, de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983, incluindo-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros.

Como bem destacou o Acórdão de piso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN ao dispensar os procuradores de recorrer quando dispensou os procuradores de recorrer das decisões judiciais favoráveis aos contribuintes referente ao ganho de capital na alienação de participações societárias possuídas pelo contribuinte a cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713/88, com base nos art. 2º, incisos V, VII e §§ 3º e 8º da Portaria PGFN nº 502/2016, explicitou:

> *u) Alienação de participação societária - Decreto-lei 1.510/76 - Isenção - Direito adquirido*

Precedentes: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1164768/RS, AgRg no REsp 1141828/RS e AgRg no REsp 1231645/RS.

Resumo: A Primeira Seção do STJ fixou entendimento no sentido de que o contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em rigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária.

OBSERVAÇÃO 1: O entendimento acima explicitado não se aplica às ações bonificadas adquiridas após 31.12.1983, ante à impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 (cinco) anos sem alienação até a revogação da isenção prevista no Decreto-Lei n° 1.510/76, indispensável à formação do direito, tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação á qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido. Ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas. Na verdade, elas representam efetivo acréscimo patrimonial, não se comunicando a isenção tributária relativa ao imposto de renda quando da alienação, caso a aquisição tenha ocorrido após 31.12.1983. Precedente: ApelREEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otavio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região.

OBSERVAÇÃO 2: A isenção é condicionada a certos requisitos, cuja observância é imprescindível: (i) presença da documentação comprobatória de titularidade das ações - aqui merece especial atenção o fato de que podem haver operações societárias que tenham repercussão no período de cinco anos necessário para a aquisição do direito, como, por exemplo, a cisão de determinada sociedade em que as ações antigas foram utilizadas para integralização do patrimônio da sociedade nova, com a conseqüente extinção das ações antigas; (ii) aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983; (iii) alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do DL 1.510/76, portanto, antes da revogação pela Lei 7.713/88.

Adoto, como razão de decidir, o entendimento acima transcrito. Acrescente-se ainda que toda a argumentação do recorrente centra-se na consideração de que, como o lucro ou a reserva encontram-se dentro do patrimônio líquido da sociedade, eles já integrariam o patrimônio do sócio/acionista.

Logo, argumenta que a bonificação não alteraria o patrimônio do sócio/acionista, havendo mera reclassificação contábil, ou seja, mera expansão nominal das ações originárias com desdobramento do valor, sem ingresso de recursos do acionista e com manutenção da participação percentual, sendo o patrimônio sempre o mesmo, ainda que valorizado pelos bons resultados.

Os lucros ou a reserva de lucros, contudo, não integram o patrimônio jurídico do sócio/acionista, estando na esfera patrimonial da pessoa jurídica enquanto não houver deliberação social pela distribuição de lucros/reservas ou pelo aumento de capital.

Da mesma forma, os prejuízos ou prejuízos acumulados enquanto tal dizem respeito à esfera patrimonial da sociedade, não podendo o sócio/acionista sem a devida deliberação social considerar que ações/quotas integrantes do seu patrimônio tenham seu valor nominal reduzido ou mesmo que parte das ações/quotas estejam canceladas pelo simples fato de a sociedade ter incorrido em perdas irreparáveis.

Destarte, a incorporação ao capital social dos lucros e/ou reservas de lucros, com ou sem emissão de novas quotas/ações, implica para o sócio/acionista em acréscimo patrimonial aplicado na aquisição das novas quotas/ações ou no aumento do valor nominal de quotas/ações já possuídas ou em aumento do valor investido em companhia com ações sem valor nominal e sem aumento do número de ações, a abranger as três hipóteses do art. 169 da Lei n° 6.404, de 1976.

Há efetiva transferência do patrimônio da empresa para o patrimônio pessoal do quotista/acionista quando ações/quotas são subscritas por incorporação de reservas de lucros ou lucros ao capital social, uma vez que a subscrição poderia ser realizada pelo próprio quotista/acionista e, entretanto, é empreendida com recursos gerados pela própria empresa, a resultar no aumento do patrimônio pessoal do sócio acionista com riqueza nova advinda da sociedade.

O fato de a participação societária permanecer percentualmente inalterada é irrelevante para a caracterização do acréscimo patrimonial, eis que há riqueza nova incorporada ao patrimônio pessoal do sócio/acionista advinda dos resultados da sociedade alcançados em períodos anteriores, a representar a bonificação ao mesmo tempo uma renda do capital e um novo investimento, não se sustentando a alegação de ofensa ao art. 110 do CTN.

As quotas/ações originais, antes da realização da bonificação (que pode ser inclusive em dinheiro) são tão somente base de cálculo do número de ações bonificadas a que fará jus o quotista/acionista beneficiário. Destarte, ainda que as bonificações decorram das quotas/ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte ou que seriam meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas.

Sendo as bonificações quotas/ações novas, ou seja, um efetivo acréscimo patrimonial, não há que se falar em distribuição/rateio das bonificações de acordo com as datas das aquisições ou subscrições, ainda mais ante a impossibilidade de se observar o prazo de 5 anos.

Além disso, com o advento do art. 16, §§ 3° e 4° da Lei n° 7.713, de 1988, cessa na esfera tributária a interpretação (Portaria MF nº 454, de 1977, e do Parecer Normativo CST nº 68, de 1977) de as bonificações terem caráter acessório, adotada sob a égide do art. 5° do Decreto-Lei n° 1.510, de 1976 (CTN, art. 109).

A rigor, o art. 5° do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, tratava da apuração do custo de aquisição e não da configuração da isenção. Esse, contudo, não tem sido o entendimento do STJ (REsp 1.443.516/RS e AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS). Logo, ainda que se considere que o disposto no art. 5º do Decreto-Lei 1.510, de 1976, só pode ser adotado como fundamento para isentar do Imposto de Renda o ganho de capital - relativo às bonificações representativas do aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas - enquanto tal ato normativo encontrava-se vigente; o recorrente, no caso concreto, não comprovou haver ofensa ao direito adquirido pela tributação de ganho de capital por bonificação resultante de lucros ou reservas de lucros ocorrida até 31/12/1988, último dia de

vigência do Decreto-Lei 1.510, de 1976. Isso porque, tanto a planilha do recorrente como a da fiscalização discriminam reservas diversas e não reservas de lucros. Na tabela da fiscalização (fls. 212 e 219/220), a primeira bonificação a partir de lucros ou reserva de lucros se dá em 05/05/1990 e na tabela do recorrente (fls. 18/374) em 05/04/1997. Logo, o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar o fato impeditivo (isenção) do lançamento (Lei n° 13.105, de 2015, arts. 15 e 373, II; e Lei n° 5.869, de 1973, art. 333, II).

Pelos motivos expostos, não prosperam todas as alegações do recorrente acerca do tratamento conferido às bonificações e acerca da forma de rateio das ações bonificadas.

Multa e juros. O depósito judicial não foi no montante integral, logo cabível o lançamento com incidência da multa de 10% e dos juros de mora. Não se trata de penalizar o exercício do direito de ação, mas de se aplicar a legislação de regência para a qual é irrelevante que o depositado esteve à disposição da Fazenda Nacional. A jurisprudência administrativa ampara o presente entendimento, conforme revela a seguinte decisão:

> ***Acórdão nº 3301-004.485, de 22/03/2018***
>
> *(...)*
>
> *MULTA DE OFÍCIO. DEPÓSITO JUDICIAL PARCIAL. INCIDÊNCIA.*
>
> *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se dá com o depósito do seu montante parcial. Se a tal exigibilidade não restou suspensa, ao tempo do vencimento dos créditos tributário em pauta, incide multa de ofício.*
>
> *JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL PARCIAL. INCIDÊNCIA.*
>
> *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*
>
> *Recurso Voluntário Negado.*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro. Designado para redação do voto vencedor, o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho.*
>
> *(...)Voto Vencedor*
>
> *Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho:*
>
> *Com a devido vênia, divirjo do excelente voto da Relatora nos pontos e pelas razões expostas a seguir.*
>
> *O art. 151, II, do CTN determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em havendo "o depósito do seu montante integral", o que não ocorreu. Se tal exigibilidade*

não restou suspensa, ao tempo do vencimento dos créditos tributário em pauta, incide a multa de ofício prevista no art. 44,1, da Lei n° 9.430/1996.

O art. 161 do mesmo CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta". Também o art. 61, caput e § 3º, da Lei n° 9.430/1996 determina a incidência dos juros de mora quando houver débitos de tributos ou contribuições administrados pela RFB não pagos no prazo da legislação. A Súmula CARF n° 5 determina a incidência dos juros moratórios "sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral", sendo que, no caso, este foi parcial.

Assim, não tendo sido integrais os depósitos, subsistem integralmente o multa de ofício e os juros de mora aplicados. Portanto, nesses pontos, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Isso posto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar da sua conclusão sobre a incidência de multa sobre os valores depositados em juízo, assim como dos fundamentos para a manutenção dos juros de mora.

Em síntese, por intermédio da ação de segurança sob o n° 2007.71.0202.001467-2/RS, a contribuinte postulou a isenção do art. 4º do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, para o fim de reconhecer como isento o ganho de capital auferido pela alienação da participação societária havida, por qualquer forma, até 31/12/1983, realizando depósitos em juízo dentro do prazo previsto para o pagamento do imposto de renda e antes do auto de infração.

Com base na legislação de regência, em especial a Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de impostos e contribuições federais, o depósito efetivado até a data de vencimento do tributo satisfaz integralmente o crédito tributário até o valor por ele coberto, quando é repassado à Conta Única do Tesouro Nacional, ficando disponível para o credor enquanto perdurar a ação judicial, pelo que não é razoável configurar a mora.

A multa é uma penalidade, uma sanção pelo atraso no cumprimento da obrigação tributária. O depósito do tributo em juízo é um direito subjetivo do contribuinte, cuja aplicação de penalidade pelo exercício de uma prerrogativa não se justifica, sob pena de obstaculizá-lo.

Além disso, a partir do depósito do montante não há que se falar em mora à época do lançamento de ofício, visto que o sujeito passivo realizou o adimplemento da obrigação tributária no prazo legal.

Com efeito, ocorreu o cumprimento da obrigação tributária, de uma forma alternativa, é verdade, porém autorizada pela legislador, ainda que se considere que o depósito não configura um pagamento definitivo, na medida em que a relação jurídico-tributária aguarda uma definição do órgão judicial ou administrativo, não resultando, por tal razão, na imediata extinção do crédito tributário (art. 156, VI, do Código Tributário Nacional).

É dever assinalar que o depósito parcial do imposto de renda, até a data de vencimento do tributo, como ora se cuida, também asseguraria sobre o valor depositado a não incidência dos juros de mora.

Contudo, por ocasião da sustentação oral, o patrono do recorrente esclareceu que o valor do depósito havia sido integralmente devolvido, após o encerramento da lide, considerando que o tratamento tributário às bonificações de ações adquiridas a partir do ano de 1984 e a forma de rateio para fins de apuração do ganho de capital não foram matérias submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

Assim sendo, pressupõe-se a devolução do depósito acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, o que torna inviável a dispensa dos juros de mora sobre o crédito tributário não pago (art. 1º, § 3º, inciso I, c/c art. 2º-A, § 2º, da Lei nº 9.703, de 1998).

Ressalto, por fim, que a decisão de piso cancelou parte do lançamento justamente para assegurar a observância da decisão judicial transitada em julgado.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a imposição da multa de 10% sobre a parcela do imposto de renda depositada em juízo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess