



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

Processo nº 12448.722223/2014-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.890 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPF
Recorrente KLAUS LUDWIG REBEL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCESSO JUDICIAL NÃO CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRECIACÃO DA MATÉRIA.

Não ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, haverá decisão administrativa quanto à matéria.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. ATUALIZAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS SEM EMISSÃO DE NOVAS AÇÕES. POSSIBILIDADE.

A capitalização dos lucros, com ou sem a emissão de novas ações, implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento, nos termos previstos na legislação de regência.

VALOR DA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXCLUSÃO.

Com a análise do contrato de compra e venda anexo aos autos, resta claro o valor da alienação recebido por cada acionista, de modo que, embora seja incontestado o pagamento de honorários para a realização do contrato referido, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado.

Deve ser considerado para o cálculo do ganho de capital o valor efetivamente relativo a alienação das ações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 10/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me trechos do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata-se de Auto de Infração de fls. 603 a 611 lavrado em nome do contribuinte acima identificado, relativo ao imposto de renda pessoa física, Ganho de Capital, período de apuração 02/2011, 04/2011, 07/2011, 01/2012, 07/2012, formalizando crédito tributário no montante de R\$ 146.752,78, com acréscimo de juros e multa até 03/2014.

*De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, o presente refere-se à **omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas de valores**, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

O Termo de Verificação Fiscal, fls 584/596, informa que o processo foi instaurado para verificação de rendimentos sujeitos ao ganho de capital na alienação de ações da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo, ocorrido em 01/02/2011.

O contribuinte impetrou Mandado de Segurança Preventivo, objeto do processo nº 2011.51.01.003390-3, em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro I, pleiteando a concessão de sentença para que não fosse compelido a pagar Imposto de Renda sobre o total do ganho de capital decorrente de 396.514 ações e respectiva bonificação.

Argumentava na ação a existência de direito adquirido à isenção em relação à venda da maior parte das ações prevista na alínea “d”, do art 4º, do Decreto nº 1.510/76.

No curso da ação judicial foram efetuados depósitos judiciais em 1ª Instância.

Porém, de acordo com a decisão judicial, somente as 10.299 ações adquiridas pelo contribuinte até 28/04/1983 foram consideradas abrangidas pela isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto –lei nº 1.510,76.

A fiscalização discorre sobre os procedimentos fiscais, bem como apresenta Planilha 01, fls 588, que demonstra todas as aquisições das ações feitas pelo fiscalizado, salientando que todas ocorreram entre 24/09/1971 e 18/07/2007. Observa que as bonificações ocorridas em 30/04/1984, 30/04/1985 e em 22/05/1985 se deram por correção monetária do capital social + incorporação de reservas, conforme Atas das Assembléias Gerais e Extraordinárias realizadas nas mesmas datas, fornecidas pelo contribuinte em sua resposta de 05/06/2013.

Custo de Aquisição Considerado pelo Contribuinte: Em 31/12/1997, o contribuinte já possuía as 435.028 ações (421.677 adquiridas até 31/12/1987 + 13.350 adquiridas em 23/06/1996) alienadas em 01/02/2011, e as declarava pelo custo de aquisição de R\$ 6.906,93.

Em sua Declaração de Ajuste Anual do Ex 2001/AC 2000, o contribuinte acrescentou a importância de R\$ 362.866,87 ao custo de R\$ R\$ 6.906,93 de suas 435.028 ações, sem apresentar qualquer justificativa e sem respaldo da legislação, totalizando um custo declarado em 31/12/2000 no valor de R\$ 369.779,80, correspondente a um custo de R\$ 0,85 por ação. Tal valor foi mantido em todas suas declarações posteriores, até a data de alienação das ações, conforme observado nas DIRPF dos Exs 2001 a 2012.

Já nos Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital de Bens e Direitos anexos às declarações de Ajuste dos Exercícios 2012 e 2013, o contribuinte utilizou como custo de aquisição destas mesmas 435.028 ações, o valor declarado na DIPF do Ex 2012 de R\$ 369.779,80, acrescido de R\$ 315.372,45, a título de capitalização de lucros de 2009 e de 2010.

Estes acréscimos de R\$ 369.779,80 e R\$ 315.372,45 ao custo de aquisição de R\$ 6.906,93 das 435.028 ações existentes, sem emissão de novas ações, não são permitidas pela legislação, como se verifica no exame do artigo nº 130 do RIR/99 e do parágrafo único do artigo nº 10 da Lei 9.249/95, sendo por isso desconsiderados pela fiscalização como custo de aquisição das 435.028 ações alienadas. (...).

Para apuração do ganho de capital auferido na alienação da totalidade das 435.028 ações possuídas pelo contribuinte em 01/02/2011, o custo de aquisição apurado pela fiscalização para os cálculos deste auto de infração é de R\$ 6.906,93, o mesmo valor declarado pelo contribuinte em sua DIRPF do Ex 1998/AC 1997.

Valor de Alienação: O valor estabelecido no contrato celebrado em 01/02/2011 para a venda era de R\$ 10,1193 por ação, totalizando para o contribuinte o valor de R\$ 4.402.178,84. O

contribuinte considerou R\$ 4.453.728,18 com valor de alienação total, conforme por ele declarado nos Demonstrativos de Apuração do Ganho de Capital dos Exercícios 2012 e 2013, valor este que inclui os honorários advocatícios também previstos no contrato de venda.

Ainda de acordo com o contrato, o valor da venda seria recebido em 7 parcelas nas datas, a saber: 02/02/2011, 01/04/2011, 11/07/2011, 10/01/2012, 10/07/2012 (essas objetos de análise do presente procedimento) e 10/01/2013 e 10/07/2013 (fora do escopo do presente procedimento fiscal).

Ganho de Capital e Imposto Devido

Conforme planilha em resposta apresentada à fiscalização em 22/04/2013, o contribuinte dividiu as ações entre aquelas por ele consideradas abrangidas pela alínea “d” do art. 4º do Decreto Lei nº 1.510/76 (quantidade de 396.516 – percentual de 91,147%), cujo imposto de renda sobre ganho de capital está em discussão judicial, daquelas que considerou não abrangidas pela citada norma (quantidade de 38.512 – percentual de 8,853%).

O IR devido a título de ganho de capital, indicado na planilha foi calculado pelo contribuinte considerando o ganho de capital de R\$ 3.768.581,93 (valor de alienação R\$ 4.453.728,18) - Custo de Aquisição R\$ 685.146,25.

O contribuinte efetuou o depósito judicial do imposto de renda sobre ganho de capital de todas as parcelas relativas as ações que considerou abrangidas pela alínea “d” do art. 4º do Decreto Lei nº 1.510/76, sob o código 7146, e efetuou o recolhimento sob o código 4600 do imposto de renda referente às ações não abrangidas pela citada norma.

Em paralelo, e de forma contraditória ao fato de ter impetrado ação judicial para discutir o valor do ganho de capital, o contribuinte declarou a alienação das ações e apurou o ganho de capital como se não estivesse discutindo judicialmente o valor do imposto incidente sobre a operação.

A fiscalização relaciona os recolhimentos constantes do sistema da RFB relativos aos códigos 4600 e 7416.

Das 435.028 ações (100%) vendidas, o contribuinte considerou de 396.516 (91,147%) abrangidas pela isenção prevista no Decreto 1.510/76 e as demais 38.512 (8,853%) sujeitas à apuração e pagamento do ganho de capital, sendo essa proporção utilizada pelo contribuinte para cálculo dos depósitos judiciais e do imposto sobre ganho de capital que deveria ser recolhido.

Essa proporção foi alterada pela decisão judicial que considerou que das 435.028 ações (100%) vendidas, apenas 10.299 ações (2,37%) faziam jus à isenção prevista no Decreto 1.510/76 sendo as demais 424.729 ações (97,63%) estão sujeitas ao pagamento de IR sobre o ganho de capital auferido.

Dessa forma, a fiscalização se baseou na decisão judicial para cálculo dos valores deste Auto de Infração e considerou como o

custo de aquisição correta o valor de R\$ 6.906,93, conforme detalhadamente indicado no item “3.3.3 CUSTO DE AQUISIÇÃO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO”.

A fiscalização elabora a Planilha 05, fls 595, que indica o valor do ganho de capital apurado pela fiscalização para os anos-calendários 2011 e 2012, dividindo-se o IR incidente de acordo com a decisão judicial proferida em favor do contribuinte, em “IR abrangido pela decisão judicial – 10.299 ações (2,37%) e IR não abrangida pela decisão judicial – 424.729 ações (97,63%)”.

Apesar de o Contribuinte ter apurado o imposto de forma incorreta, declarando valores menores do que os devidos, conforme apuração da fiscalização, tais valores estão declarados e não foram objeto de lançamento de ofício neste auto de infração. Foram efetuados lançamentos apenas quanto às diferenças apuradas entre os cálculos do contribuinte e os da fiscalização, conforme planilha 06, fls 595.

Desta forma, o lançamento de ofício do IR suplementar dos AC 2011 e 2012 será a diferença entre o IR sobre o ganho de capital apurado pela fiscalização e o declarado pelo contribuinte, conforme indicado na Planilha 06, fls 595.

O imposto de renda apurado pela fiscalização para a cobrança das diferenças não declaradas nos anos-calendários 2011 e 2012 foi lançado através de dois Autos de Infração, constantes dos Processos Administrativos Fiscais nº 12448.722262/2014-62 para o imposto com exigibilidade suspensa e nº 12448.722223/2014-65 (presente auto de infração) para o imposto lançado com multa de ofício de 75%.

Cientificado em 24/03/2014, fls 612, o contribuinte apresentou impugnação em 17/04/2014, fls 622/ 631, e documentos fls 630/722, alegando em síntese: (...).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) julgou procedente em parte a impugnação, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

*PROCESSO JUDICIAL NÃO CONCOMITANTE COM O
PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRECIÇÃO DA
MATÉRIA.*

Não ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, haverá decisão administrativa quanto ao mérito da questão, conhecendo da impugnação.

*OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE
AÇÕES.*

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda o ganho de capital correspondente à diferença entre o valor de alienação das ações pelo acionista pessoa física e o respectivo custo de aquisição, que não pode ser majorado sem o amparo legal.

ÔNUS DA PROVA.

Havendo incongruência entre as informações declaradas à RFB e informadas pelo contribuinte, este deve apresentar documentos hábeis e inequívocos para refutar a base de cálculo do imposto de renda.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual o contribuinte sustentou, em síntese:

- a) a possibilidade de discussão, na via administrativa, de matérias não tratadas na via judicial;*
- b) o MS n.º 2011.51.01.003390-3 foi impetrado pelo recorrente com o objetivo de impedir a cobrança do impostos de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação de parte das ações, sob o argumento de que tal ganho seria isento, por força do art. 4º, alínea "d", do DL n.º 1.510/76;*
- c) o que o recorrente questiona, no presente processo, são os procedimentos adotados pela fiscalização para a apuração do ganho de capital relativo à venda das ações, que a levaram a determinar um custo de aquisição menor do que aquele por ele utilizado, e a exigência, pelo auto, de valores já depositados judicialmente (com cobrança de multa de ofício e juros de mora);*
- d) a fiscalização deixou de considerar, no custo de aquisição das ações, os valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridas nos anos de 1996 (no valor de R\$ 56.408,08, 1997 (no valor de R\$ 59.111,55), 2009 (no valor de 134.858,68) e 2010 (no valor de 180.513,77), devidamente comprovadas por meio de documentação apresentada por meio da petição protocolada em 25/07/2012 (planilha constante de fls. 105, complementada pelos documentos juntados às fls. 105, complementada pelos documentos juntados às fls. seguintes (...);*
- e) está equivocado o entendimento da fiscalização no sentido de que os valores de capitalização dos lucros não deveriam servir para incrementar o custo de aquisição das ações já possuídas pelo recorrente. Segundo seu entendimento, somente quando houvesse emissão de novas ações em razão dessa capitalização é que tais valores poderiam ser considerados no custo de aquisição;*
- f) o fato de o art. 135 do RIR estipular que o custo das ações distribuídas em razão de aumento de capital ou incorporação de lucros ou resultados ser aquele relativo ao valor da parcela*

capitalizada não significa que, no caso de capitalização de lucros sem emissão de novas ações, tal valor não possa incrementar o custo das ações já existentes;

g) os valores das capitalizações realizadas pela Clínica, nos anos de 1996, 1997, 2009 e 2012, devem compor o custo de aquisição das ações alienada pelo recorrente;

h) ao efetivo valor de venda das ações a ser considerado no cálculo do ganho de capital deve ser de apenas R\$ 4.402.178,84 e não de R\$ 4.453.728,18;

i) embora conste do contrato de compra e venda o valor de venda das ações de R\$ 4.402.178,84, o valor de R\$ 51.549,34 correspondem aos honorários pagos diretamente pelos compradores das ações e descontados dos valores devidos ao recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Considerações Iniciais

Conforme narrado, de acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, o presente refere-se à **omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas de valores.**

Em, 01/02/2011, o contribuinte vendeu a totalidade de suas ações do Capital Social da **Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo SA - Hospital Smaritano à Empresa de Serviços Hospitalares S.A. - ESHO**, de acordo com o contrato de compra e venda celebrado nesta data, fls. 444 e seguintes.

Observa-se, a partir do teor dos autos, que a questão controvertida refere-se ao **custo de aquisição das ações** no cálculo do ganho de capital, na operação de alienação.

O imposto apurado pela fiscalização para a cobrança das diferenças não declaradas nos anos-calendário 2011 e 2012 foi lançado através de dois autos de infração constantes dos Processos Administrativos Fiscais n.º 12448.722262/2014-62 (para o imposto com exigibilidade suspensa) e n.º 12448.722223/2014-65 (para o imposto lançado com multa de ofício de 75% e juros).

2. Da inexistência de concomitância com a via judicial

Cumpra destacar que o trâmite do Mandado de Segurança n.º 2011.51.01.003390-3 impetrado pelo Recorrente, na 24ª Vara Federal do Rio de Janeiro, com o **objetivo de impedir a cobrança do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de parte das ações sob o fundamento de que tal ganho seria isento, por força do art. 4º, alínea "d", do DL n.º 1.510/76**, não obsta o conhecimento da matéria sob análise, considerando a distinção dos objetos discutidos.

Assim, no autos do MS discute-se o direito à isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do DL n.º 1.510/76, já, no presente processo administrativo, **o recorrente questiona os procedimentos adotados pela fiscalização para a apuração do ganho de capital relativo à venda das ações, que a levaram a determinar um custo de aquisição menor do que aquele por ele utilizado.**

Portanto, não se vislumbra a existência de concomitância apta a ensejar a aplicação do Enunciado de Súmula CARF n.º 1.

3. Do custo de aquisição das ações

Acerca do custo de aquisição, narra o relato da fiscalização que o contribuinte acrescentou a importância de **R\$ 362.866,87** ao custo de **R\$ 6.906,93** de suas 435.028 ações, sem respaldo na legislação de regência, totalizando um custo declarado de **R\$ 369.773,80**, em 31/12/2000 (Declaração de Ajuste de 2001).

E, nos exercício de 2012 e 2013, o contribuinte utilizou como custo de aquisição das referidas ações o valor de **R\$ 369.773,80 acrescido do valor de R\$ 315.372,45, a título de capitalização dos lucros de 2009 e 2010, consoante se extrai do trecho abaixo colacionado, fls. 584 a 595:**

Em 31/12/1997 o contribuinte já possuía as 435.028 ações (421.677 adquiridas até 31/12/1987 + 13.350 adquiridas em 23/06/1996) alienadas em 01/02/2011, e as declarava pelo custo de aquisição de R\$6.906,93.

Em sua Declaração de Ajuste Anual do Ex 2001/AC 2000 o contribuinte acrescentou a importância de R\$362.866,87 ao custo de R\$6.906,93 de suas 435.028 ações, sem apresentar qualquer justificativa e sem respaldo da legislação, totalizando um custo declarado em 31/12/2000 no valor de R\$369.773,80, correspondendo a um custo de R\$0,85 por ação. Tal valor foi mantido em todas as suas declarações de ajuste posteriores, até a data de alienação das ações, conforme observado nas DIRPF dos Exs 2001 a 2012.

Já nos Demonstrativos de Apuração de Ganhos de Capital de Bens e Direitos anexos às Declarações de Ajuste dos Exercícios 2012 e 2013 (ND 33.040.155 e ND 32.478.225), o contribuinte utilizou como custo de aquisição destas mesmas 435.028 ações o valor declarado na DIRPF do Ex 2012 de R\$369.773,80 acrescido do valor de R\$315.372,45, a título de capitalização de lucros de 2009 e de 2010.

Estes acréscimos de R\$362.866,87 e de R\$315.372,45 ao custo de aquisição de R\$6.906,93 das 435.028 ações já existentes, sem emissão de novas ações, não são permitidos pela legislação, como se verifica no exame do artigo nº 130 do RIR/99 e do parágrafo único do artigo nº 10 da Lei 9.249/95, a seguir indicados, sendo por isso desconsiderados pela fiscalização como custo de aquisição das 435.028 ações alienadas.

Desse modo, de acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização adotou o seguinte procedimento para calcular o custo das ações:

A sistemática utilizada pelo contribuinte para apuração do custo de aquisição das ações não encontra amparo na legislação. Como demonstrado no item 3.2 (planilha 01), o contribuinte adquiriu ações antes e após 31/12/1991. Dessa forma, em obediência à legislação regente, o fiscalizado deveria ter apurado o custo de aquisição para as ações adquiridas até 31/12/1991, feito as correções monetárias permitidas por lei para as aquisições feitas até 31/12/1995, e adicionado a este custo de aquisição, o custo das ações adquiridas após essa data.

Para apurar o custo de aquisição das ações, esta fiscalização tomou por base o valor consignado na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 1996/Ano-Calendário 1995, visto ser esta a primeira Declaração de Ajuste após a avaliação de mercado dos bens e direitos integrantes do patrimônio do contribuinte em 31/12/1991, prevista no art. 96 da Lei 8.383/91 e transformação dos valores dos bens de UFIR para Real, conforme art. 1º, § 3º e art. 24, parágrafo único da Lei 8.981/95.

Assim, em sua DIRPF 1996, Ano-Calendário 1995, o fiscalizado declarou R\$755,12 como valor das 421.678 ações que possuía em 31/12/1995. Considera-se que este seja o valor de mercado convertido em reais das 421.678 ações adquiridas até o ano-base 1991, conforme por ele declarado.

Com base no art. 17 da Lei 9.249/95 e art. 24 da Lei 9.532, o custo de aquisição das 421.678 ações adquiridas até 31/12/1995 foi atualizado monetariamente aplicando-se o coeficiente de 1,2246, correspondendo ao valor atualizado de R\$924,72.

Em 23/03/1996 o contribuinte adquiriu outras 13.350 ações, ao custo de R\$5.982,21, ficando com 435.028 ações, com custo total de R\$6.737,33, conforme declarado pelo contribuinte em sua DIRPF do Ex 1997/AC 1996. A aquisição destas ações encontra-se no documento intitulado "Transferência de Ações", cuja cópia foi apresentada pelo fiscalizado em 05/06/2013, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 13.

Portanto, foi considerado como custo de aquisição o valor de R\$ 6.737,33, conforme declarado pelo contribuinte nas DIRFs do exercício de 1996 e 1997.

O valor estabelecido no contrato de alienação celebrado, em 01/02/2011, foi de R\$ 4.453.728,18 (valor da alienação total), que inclui os honorários advocatícios também previstos no contrato de venda, sendo apurado o ganho de capital da seguinte forma, fls. 594:

Os Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital – Participações Societárias relativos aos Anos-Calendário 2011 e 2012 (em anexo) foram elaborados utilizando-se o custo de aquisição apurado pela fiscalização, chegando-se ao ganho de capital total na alienação das ações de R\$4.446.821,25 (Valor de Alienação R\$4.453.728,18 – Custo de Aquisição R\$6.906,93).

Assim, o imposto suplementar foi considerado, nos termos seguintes:

Desta forma, o lançamento de ofício do IR suplementar dos AC 2011 e 2012 será a diferença entre o IR sobre o ganho de capital apurado pela fiscalização e o declarado pelo contribuinte, conforme indicado na Planilha 06, distinguindo-se entre:

1. Valores abrangidos pela decisão judicial, relativos a 10.299 ações (2,37%), que serão lançados com exigibilidade suspensa, sem incidência de multa e juros, indicados na coluna "K" da planilha 06; e
2. Valores NÃO abrangidos pela decisão judicial, relativos a 424.729 ações (97,63%), que serão lançados com incidência de multa de ofício de 75% e juros, indicados na coluna "L" da planilha 06.

Aduz o recorrente que houve erro da fiscalização na determinação do custo de aquisição das ações, pois não foram considerados no custo os valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridas nos anos de 1996 (no valor de R\$ 56.408,08), 1997 (no valor de R\$ 59.111,55), 2009 (no valor de R\$ 134.858,68) e de 2010 (no valor de R\$

180.513,77), devidamente comprovadas por meio de documentação que acompanhou a petição apresentada em 25/07/2012 (planilha constante de fls. 105 e seguintes).

No entender da Delegacia de origem, os valores de capitalização dos lucros não deveriam servir para incrementar o custo de aquisição das ações já possuídas pelo recorrente. Segundo seu entendimento, somente quando houvesse emissão de novas ações em razão dessa capitalização é que tais valores poderiam ser considerados no custo de aquisição.

Como se verifica, da narrativa anterior, a situação fática é incontroversa nos autos, sendo **relevante a discussão jurídica sobre a possibilidade da consideração da capitalização dos lucros no custo de aquisição das ações.**

Para melhor elucidar o tema, cito um exemplo exposto no Acórdão n.º 19515.720668/2011-66 abaixo transcrito:

Para exemplificar essa determinação, considere uma participação societária correspondente a 100% do capital de uma pessoa jurídica (detida por dois sócios, pessoas físicas), adquirida por R\$ 1.000,00. Considere, também, que essa pessoa jurídica, em seguida, tenha auferido um lucro de R\$ 100,00 e o tenha capitalizado. Considere, por fim, que os sócios tenham alienado essa participação societária a terceiros por R\$ 1.500,00. Nesse caso, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, a alienado por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não seria de R\$ 500,00, mas apenas de R\$ 400,00. Isso porque os lucros de R\$ 100,00, capitalizados, têm o condão de aumentar o custo de aquisição da participação societária e, conseqüentemente, de diminuir o ganho de capital.

O art. 10, § 1º, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, acerca da matéria assim dispõe:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Em seu art. 135, o Regulamento do Imposto de Renda reproduz o texto introduzido pela mencionada Lei:

Custo de Participações Societárias Adquiridas com Incorporação de Lucros e Reservas

Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas

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

O caput do art. 169 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, destaca:

*Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará **alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas**, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.*

Como bem asseverou o recorrente, o custo de aquisição de ações, em razão da capitalização de lucros e reservas já foi objeto de Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, conforme as ementas a seguir:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF. Efeito do aumento do capital social, mediante incorporação de lucros ou de reservas, com ou sem emissão de novas ações, na atualização do custo fiscal de aquisição de participação societária. Método do custo de aquisição. Na espécie consultada, em sede do método do custo de aquisição, a capitalização de reserva de capital, **com ou sem** a emissão de novas ações, implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento, nos termos previstos na legislação de regência, para fins de apuração do futuro ganho de capital tributável. Dispositivos legais: lei 6404-76, arts. 169, "caput" e parágrafo 1, 182, § 1º, alínea "a", 200, IV, e alterações posteriores; decreto 3000-99 (RIR 1999), arts. 135, 381, 382, 383, 442, 658, 659 e 662; IN RFB 1022-2010, art. 47, parágrafo 1." (Solução de Consulta 45. DT 4Reg. Chefe: Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga. Em: 07.06.2013. DOU S.I 27.06.2013 p.21) (Grifos do RECORRENTE)

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF. Capitalização de reservas de lucros e reservas acumulados, sem emissão de novas ações. Custo de aquisição das ações existentes. Em se tratando de sociedade anônima que, em exercício igual ou posterior a 1996, aumentou seu capital social, mediante incorporação de reservas de lucros e de reservas de lucros acumulados, sem emissão nem distribuição de novas ações, em cada exercício em que ocorreu tal aumento o custo de aquisição de ação já existente pode ser incrementado pelo valor das parcelas das reservas de lucros e das reservas de lucros acumulados, capitalizado naquele exercício e correspondente a tal ação. Dispositivos legais: RIR, arts. 39, XXVI e XXIX; 130, parágrafo 1; e 135. Esta Solução de Consulta retifica a Solução de Consulta SRRF 6 Reg, 04.05.2006." (Soluções de Consulta n°s 53, 54, 55, 56, 57 e 58, de 08.05.2008. DT 6Reg. Chefe: Sandro Luiz de Aguiar. DOU S.I 13.05.2008 p.48) (Grifos do RECORRENTE)

Diante desse contexto, com a análise da legislação de regência, bem como da interpretação constante das soluções de consulta citadas, entendo que assiste razão ao recorrente, neste ponto, devendo ser procedida a consideração, no custo de aquisição das ações, dos valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridas nos anos de 1996 (no valor de R\$ 56.408,08), 1997 (no valor de R\$ 59.111,55), 2009 (no valor de R\$ 134.858,68) e de 2010 (no valor de R\$ 180.513,77), devidamente comprovadas por meio de documentação que acompanhou a petição apresentada em 25/07/2012 (planilha constante de fls. 105 e seguintes), tendo em vista que a capitalização dos lucros com ou sem emissão de nova ações implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento.

Além disso, requer o recorrente que o efetivo valor de venda das ações a ser considerado no cálculo do ganho de capital deve ser apenas R\$ 4.402.178,84 e não de R\$ 4.453.728,18, de acordo com o argumento abaixo:

4.13. De fato, conforme se depreende pelo Contrato de Compra e Venda das AÇÕES (apresentado no curso da fiscalização e reapresentado na impugnação - DOC. 02 da impugnação), o valor efetivo da venda das ações do RECORRENTE foi de apenas R\$ 4.402.178,84, sendo que o valor de R\$ 51.549,34 correspondem a honorários, pagos diretamente pelos compradores das AÇÕES e descontados dos valores devidos ao RECORRENTE.

A decisão de piso assim tratou da questão:

Apesar do contribuinte apresentar Contrato de Compra e Venda das Ações em sua impugnação, no qual consta o valor de venda de R\$ 4.402.178,84, o contribuinte ao elaborar o Demonstrativo da Apuração do Ganho de Capital, fls 11/12 e 22/23, considerou como valor de alienação o valor de R\$ 4.453.728,18. Observa-se que a fiscalização verificou que se tratava de honorários advocatícios e manteve a base de cálculo de R\$ 4.453.728,18.

Frise-se que não há previsão legal para a dedução de honorários advocatícios para o valor de alienação, conforme § 4º do artigo 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, ressaltando que o contrato de prestação de serviços apresentado

na impugnação refere-se expressamente a honorários advocatícios, não sendo possível aduzir existência de corretagem. (...).

A definição de contrato de corretagem é prevista no artigo 722 do Código Civil, no qual se estabelece que pelo contrato de corretagem, uma pessoa, independentemente de mandato, de prestação de serviços ou outra relação de dependência, obriga-se a obter para outra um ou mais negócios, conforme instruções recebidas.

Ao contrário do entendimento exposto, com a análise do contrato de compra e venda anexo aos autos, resta claro o valor da alienação recebido por cada acionista (anexo A), de modo que, embora seja inconteste o pagamento de honorários para a realização do contrato, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado.

Portanto, deve ser considerado para o cálculo do ganho de capital o valor efetivamente relativo a alienação das ações. É o que se extrai até mesmo da interpretação da Instrução Normativa mencionada pelo Acórdão recorrido, pois a finalidade da norma é excluir a parcela não integrante do valor do bem (valor da corretagem), quando suportado pelo alienante, do valor da alienação levado a efeito para o cálculo do ganho de capital.

No que se refere à ação judicial sobre a isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76, em consulta processual realizada no site do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, observa-se que o Processo n.º 0003390-23.2011.4.02.5101 ainda não transitou em julgado, estando pendente a análise dos embargos de declaração opostos pelo autor da ação, após a negativa de provimento ao seu Recurso de Apelação, consoante ementa abaixo disposta:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. ALIENAÇÃO DE AÇÕES: SOCIETÁRIAS E BONIFICADAS. ISENÇÃO. RECURSO E REMESSA NECESSÁRIA, CONSIDERADA COMO EXISTENTE, DESPROVIDOS. 1. O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de apreciar matéria em diversas ocasiões e, por último, acabou firmando o entendimento no sentido de que é isento do Imposto de Renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação das ações societárias adquiridas sob a égide do DL nº 1510/76, após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que tal alienação ocorra após a vigência da Lei nº 7.713/88 (REsp nº 1.133.032). 2. O mesmo entendimento não se aplica às ações bonificadas emitidas após 31.12.1983, tendo em vista o não preenchimento das condições prevista no DL nº 1.510/76. 3. REsp nº 1.470.768 (2014/0183051-4): “O art. 4º, d, do Decreto-lei nº 1.510/76 previa isenção de imposto de renda de alienações de quotas sociais efetivadas após o decurso do prazo de cinco anos da data da subscrição ou da aquisição das quotas societárias, de modo que, ainda que recebidas em caráter de bonificação, às mesmas não se estende a isenção do Decreto-lei, porquanto não se enquadram na hipótese do dispositivo aludido”. 4. O artigo 111 do CTN estabelece que legislação tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, não se admitindo interpretação extensiva, ampliativa ou analógica. 5. Recurso e remessa necessária, considerada como existente, desprovidos.

De acordo com o relato da fiscalização, a decisão proferida do MS mencionado teve a seguinte repercussão nos presentes autos:

Das 435.028 ações (100%) vendidas, o contribuinte considerava que 396.514 ações (91,147%) encontravam-se abrangidas pela isenção prevista no art. 4º, "d", do Decreto-lei nº 1.510/76 e as demais 38.514 ações (8,853%) estavam sujeitas à apuração e pagamento do ganho de capital.

A proporção de 91,147% e 8,853% foi utilizada pelo contribuinte para cálculo dos depósitos judiciais e do imposto sobre ganho de capital que deveria ser recolhido.

Essa proporção foi alterada pela decisão judicial que considerou que das 435.028 ações (100%) vendidas, apenas 10.299 ações (2,37%) faziam jus à isenção prevista no art. 4º, "d", do Decreto-lei nº 1.510/76, sendo que as demais 424.729 ações (97,63%) estão sujeitas ao pagamento do IR sobre o ganho de capital auferido.

Desta forma, a fiscalização se baseará na decisão judicial para cálculo dos valores deste Auto de Infração.

Assim, deve a autoridade responsável pela execução do acórdão acompanhar os efeitos do Mandado de Segurança mencionado, até o trânsito em julgado, tendo em vista que o presente lançamento teve como objeto a parte das ações na qual não foi reconhecido o direito à isenção pleiteada na via judicial, conforme a decisão proferida no MS e ainda eficaz.

Cabe esclarecer, para o fim de aplicação da multa, que já foram considerados pela fiscalização como impostos pagos a soma dos DARFs relativos ao IR depositado judicialmente para cada parcela, como se extrai do trecho do Relatório fiscal abaixo:

O contribuinte efetuou o depósito judicial do imposto de renda sobre ganho de capital de todas as parcelas relativas as ações que considerou abrangidas pela alínea "d" do art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.510/76, sob o código 7146, conforme valores indicados na coluna (E) da planilha 04. Efetuou o recolhimento sob o código 4600 (IRPF - ganhos de capital na alienação de bens e direitos) do imposto de renda indicado na coluna (F) da planilha 04, referente as ações que considerou não abrangidas pela citada norma.

Nos Demonstrativos de Apuração de Ganhos de Capital foram informados como imposto pago a soma dos Darf's relativos ao IR depositado judicialmente para cada parcela, recolhidos sob o código 7146, e do IR relativo as ações que considerou não abrangidas pelo DL 1.510/76, recolhidos sob o código 4600, indicados respectivamente nas colunas (E) e (F) da Planilha 04

Portanto, mesmo não tendo sido alegado pelo contribuinte a questão da multa e juros, esclareço que foi correta a autuação, apenas pela possibilidade de debate, pois a fiscalização já considerou os depósitos efetuados, de modo que apenas o valor remanescente integra o auto de infração sob análise.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para:

a) considerar, no custo de aquisição das ações, dos valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridas nos anos de 1996 (no valor de R\$ 56.408,08), 1997 (no valor de R\$ 59.111,55), 2009 (no valor de R\$ 134.858,68) e de 2010 (no valor de R\$ 180.513,77), devidamente comprovadas por meio de documentação que acompanhou a petição apresentada em 25/07/2012 (planilha constante de fls. 105 e seguintes);

b) excluir do valor da alienação das ações a quantia de R\$ 51.549,34 referente aos honorários advocatícios.

(assinado digitalmente)

Processo nº 12448.722223/2014-65
Acórdão n.º **2201-003.890**

S2-C2T1
Fl. 9

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora