



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

Processo nº 12448.727251/2013-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.303 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria imposto de renda pessoa física
Recorrente EDMAR LELIO VIEIRA FARIA SOARES
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 05/04/2018

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

Relatório

1 - Adoto inicialmente como complemento ao relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 398/406) por sua clareza e precisão:

Trata-se de Auto de Infração de fls. 343 a 348 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\$ 341.947,98, com acréscimo de juros e multa até 07/2013.

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 relatório fiscal em anexo.

O Termo de Constatação Fiscal, fls 349/358, informa que o contribuinte mediante o Mandado de Segurança Preventivo objeto do processo nº 0003538-

34.2011.4.02.5101 (2011.51.01.003538-9), pleiteou a concessão de segurança para que não fosse compelido a pagar imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação das ações ordinárias (incluindo as respectivas bonificações) da Clínica Médico Cirúrgica Botafogo S/A. 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.

A petição se refere a 28.201.793 ações adquiridas pelo contribuinte até 28/04/1983 que sofreram bonificações, totalizando o número de

1.085.769.029 (houve grupamento de ações em 30/04/1987 que excluiu os três últimos dígitos).

O contribuinte efetuou depósitos judiciais dos valores referentes ao Imposto de Renda (IR) devido correspondente ao ganho de capital da alienação das ações que ele considera sob a égide da citada legislação.

A fiscalização enumera as informações obtidas nos procedimentos fiscais.

Dos fatos apurados no procedimento fiscal:

Da alienação – refere-se à venda da Clínica Médico Cirúrgica Botafogo S/A – Hospital Samaritano, em que o contribuinte constava como um dos alienante e tendo como adquirente a ESHO – Empresa de Serviços Hospitalares S.A.

Da quantidade de ações adquiridas – analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, foi possível reconstituir a quantidade de ações possuídas pelo contribuinte à época da alienação, conforme planilha 01, fls 351, no total de 1.191.228.

Do custo de aquisição das ações alienadas

Custo de aquisição considerado pelo contribuinte – o contribuinte informou o custo de aquisição para as 1.191.228 ações alienadas o valor de R\$ 1.876.121,52, sendo R\$ 1.381.824,48, o valor que informou ser constante de sua Declaração de Ajuste – DIRPF – referente ao exercício 2010, ano-calendário 2009 (R\$ 494.297,07). Na verdade, o valor que consta declarado pelo contribuinte em sua DIRPF do exercício 2010, ano-calendário 2009 referente a essas ações é de R\$ 1.012.543,80 (vide declaração).

Quanto às capitalizações de lucros, não houve aquisição de ações decorrentes de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados após o ano de 1996, conforme dispõe o artigo 135 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), portanto, essas capitalizações não integram o custo de aquisição.

Custo de aquisição apurado pela fiscalização – a fiscalização demonstra a forma de apuração do custo de aquisição, observando os procedimentos do art. 126 do Decreto nº 3.000/99, inciso I e II, para as ações adquiridas antes de 1991.

Comparando pelo custo de aquisição calculado pelo inciso I e II do art. 126 do RIR, conclui pelo custo de aquisição do inciso II, no valor de R\$ 278.758,04, atualizado de acordo com os índices estabelecidos pela IN SRF nº 84/2001.

Quanto às ações adquiridas após 31/12/1991, o contribuinte adquiriu 36.555 ações em 23/03/1996, pelo custo de R\$ 16.380,97.

Custo de aquisição total = R\$ 278.758,04 + R\$ 16.380,97 = 295.139,01.

Do valor de alienação – o contribuinte considerou como valor de alienação das 1.191.228 ações o valor de R\$ 12.195.549,96, que corresponde R\$ 12.054.393,50 do valor das ações, acrescido de R\$ 141.156,46, correspondentes a honorários advocatícios, valores estes constantes do contrato. Ainda de acordo com o contrato, o valor da venda seria recebido em sete parcelas.

Do ganho de capital e do imposto devido

Da apuração procedida pelo contribuinte – optou por apurar separadamente e o ganho de capital obtido na alienação das ações que considerou abrangidas pela alínea “d”, do art 4º, do Decreto nº 1.510/76, do ganho obtido na alienação daquelas que considerou não abrangidas pela citada norma, proporcionalizando-os na razão demonstrada na Planilha 03, fls 355. Em seguida procedeu a apuração do ganho de capital e do imposto devido quando do recebimento de cada parcela, Planilha 04.

O contribuinte considerou o valor de alienação de R\$ 12.195.549,96 e o custo de aquisição de R\$ 1.876.121,52, como explicitado no item 3.3.1. do Termo de Constatação, bem como fez depósitos judiciais do IR devido sobre a alienação das ações consideradas pelo contribuinte como abrangida pela alínea “d”, do art 4º, do Decreto nº 1.510/76 e os valores decorrentes da alienação daquelas ações não abrangidas pela citada norma, foram

recolhidos mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, como demonstrados nas Planilhas 05 e 06, fls 356.

Da apuração pela fiscalização – considerou o custo de aquisição de R\$ 295.139,01 e valor de alienação de R\$ 12.195.546,96, bem como considerou para o cálculo do ganho de capital a proporcionalidade de cada parcela recebida no valor total de venda, conforme Planilha 07, fls 356.

Na Planilha 08, fls 357, demonstra os valores apurados no procedimento fiscal correspondentes ao IR devido sobre esses ganhos de capital.

Das infrações apuradas: Confrontando os valores de IR devidos calculados pelo contribuinte (Planilha 05) e os apurados pela fiscalização (Planilha 08), verificou-se recolhimento a menor do Imposto de Renda devido referente ao ganho de capital apurado na venda das ações, conforme Planilha 09, fls 357.

Os valores apurados de IR recolhidos pelo contribuinte são inferiores aos valores de IR devido, em cada parcela (valores em R\$). Dessa forma, tem-se o seguinte lançamento:

1) do crédito tributário referente à parte do ganho de capital da venda das demais ações (8,853%) não abrangidas na ação judicial com base nos dados constantes da última tabela da fls 357.

2) da diferença apurada pela fiscalização referente à parcela depositada em juízo pelo contribuinte foi lançada com base nos dados demonstrados na primeira tabela da fls 358.

Isto posto, encerrou-se a ação fiscal, com lavratura do Auto de Infração referente à apuração do ganho de capital da parcela das demais ações (8,853%) vendidas e não abrangidas na ação judicial, bem como do lançamento das diferenças apuradas pela fiscalização, no valor total de R\$ 343.243,12.

Da Impugnação

Cientificado em 07/08/2014, fls 361 e 364, o contribuinte apresentou impugnação, fls 370/381, e documentos fls 382/386, em 04/09/2012, alegando em síntese:

Da tempestividade e dos fatos e do Auto de Infração.

Da possibilidade de discussão, na via administrativa, de matérias não tratadas na via judicial – Cita jurisprudência e entende que o MS nº 2011.51.01.003538-9 tem como objetivo de impedir a cobrança do imposto de renda sobre o 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 nº 1.510/76.

Já na presente impugnação, o que se questiona 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.

Assim, resta claro que o disposto na letra “b” do ADN COSIT nº 03/96 dá respaldo à apreciação na via administrativa da matéria que será tratada na presente impugnação.

Dos erros cometidos pela fiscalização na determinação do custo de aquisição das ações – entende que o valor de mercado das ações adquiridas antes de 31.12.1991 a ser considerado pra fins da determinação do seu custo de aquisição deveria ter sido aquele informado na declaração de bens do impugnante relativa ao exercício de 1992, ano-calendário 1991, e não o calculado pela fiscalização com base no capital social da clínica, conforme dispõe o art. 96 da Lei nº Lei nº 8.383/91.

Destaca que o fato de o impugnante não ter localizado sua declaração de bens, não afasta o art. 96 da Lei nº Lei nº 8.383/91 e que a declaração de bens foi devidamente apresentada à Secretaria da Receita Federal (SRF) em época própria, ou seja, no ano de 1992, cabendo à fiscalização verificar o valor das ações constantes da declaração.

Cita, com base no art. 37 da Lei nº 9.784/99, que a autoridade administrativa deve de ofício providenciar cópia de documentos referidos pelos contribuintes existente em seus arquivos.

Informa também que a fiscalização deixou de considerar no custo de aquisição das ações os valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridos nos anos de 1996, 1997, 2009 e 2010, devidamente comprovadas por meio de documentação apresentada por petição protocolada em 13.07.2013.

Menciona legislação e entende que há a possibilidade de incremento do custo de aquisição de ações em razão da capitalização de lucros e reservas ocorridos a partir de janeiro/1996 já foi objeto em Soluções de Consulta pela própria Receita Federal do Brasil (RFB), como segue. Cita trecho das Soluções de Consulta nºs 53, 54, 55, 56, 57, 58 de 08/05/2008.

Têm-se, portanto, que os valores das capitalizações realizadas pela Clínica, nos anos de 1996, 1997, 2009 e 2010, devem compor o custo de aquisição das ações alienadas pelo impugnante para fins de apuração de eventual imposto de renda sobre ganho de capital.

Pelo exposto, pede e espera o impugnante o cancelamento do AUTO ou, senão isso, a retificação do valor nele lançado.

2 – Através de Acórdão de fls. 398/406 a DRJ decidiu a respeito do tema na forma como ementada abaixo:

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 à lide 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.

3 – Às fls. 414/429 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo em síntese o cancelamento da autuação. Às fls. o contribuinte apresentou petição informando que houve o trânsito em julgado da decisão do MS 2011.51.01.003538-9, impetrado em que discutia a isenção do ganho de capital das ações adquiridas sob a égide do DL 1.510/76.

4 - É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

5 - O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

6 – A matéria em debate é conhecida dessa Turma e foi apreciada nos AC. 2201-003.890 e 2201-003.891 j. em 13/09/2017 sendo Relatora a I. Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz que hoje compõe a E. CSRF.

7 – Analisando os autos verifica-se que são matérias idênticas debatidas e julgadas anteriormente referente à omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na

alienação de ações/quotas não negociadas em bolsas de valores em que o contribuinte em 01/02/2011, vendeu a totalidade de suas ações do Capital Social da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo SA à Empresa de Serviços Hospitalares S.A. - ESHO, de acordo com o contrato de compra e venda celebrado nesta data, fls. 231/264.

8 – A Fiscalização entende que o custo de aquisição das referidas cotas são de R\$ 295.139,01 e o contribuinte de R\$ 1.876.121,52.

9 – Lembrando que no presente processo foi objeto de lançamento apenas o IR sobre o Ganho de Capital de 8,853% das ações não abrangidas pelo mandado de segurança, conforme informado no auto de infração às fls. 342 e 357/358:

Desta forma foram lavrados dois Autos de Infração:
1-Processo administrativo fiscal nº 12448.727113/2013-17 - crédito com exigibilidade suspensa.
2-Processo administrativo fiscal nº 12448727251/2013-98 - crédito a ser pago ou impugnado.

- OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA

Dessa forma, o lançamento do crédito foi dividido em duas autuações, sendo uma com o lançamento do crédito tributário com exigibilidade suspensa referente à parte apurada pelo contribuinte e depositada em juízo e a outra com o lançamento das diferenças apuradas por esta fiscalização, bem como da parte do ganho de capital referente às demais ações (8,853%) não abrangidas na ação judicial.

O presente processo administrativo fiscal nº 12448.727251/2013-98 trata do lançamento do crédito tributário das diferenças apuradas por esta fiscalização e do ganho de capital referente a venda das demais ações (8,853%) não abrangidas na ação judicial, nas parcelas recebidas em 01/02/2011, 01/04/2011, 10/07/2011, 10/01/2012 e 10/07/2012 conforme demonstrado a seguir.

Da inexistência de concomitância com a via judicial

10 – Quanto a matéria sobre a concomitância entre a via judicial e a administrativa me atenho às razões do bem fundamentado voto dos AC. 2201-003.890 e 2201-

003.891 j. em 13/09/2017 e os adoto como razão de decidir, com as ressalvas relativas aos fatos aqui ora descritos nesses autos, *verbis*:

“Cumpre 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.”

Do custo de aquisição das ações

11 – A fiscalização adotou o seguinte critério para a apuração do ganho de capital conforme TVF fls. 343/359:

3.3.2 - Custo de aquisição apurado por esta fiscalização

Como demonstrado no item 3.2 (planilha 01), anteriormente, o contribuinte adquiriu ações antes e após 31/12/91. Dessa forma, em obediência à legislação regente, apurou-se o custo de aquisição para as ações adquiridas até 31/12/91 e o adicionou-se ao custo de aquisição aquelas ações adquiridas após essa data.

O art. 126, da Subseção I (**Custo de Aquisição dos Bens ou Direitos Adquiridos até 31 de dezembro de 1991**), da Seção IV, do CAPÍTULO I, do TÍTULO X, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), dispõe:

“Decreto nº 3000/99

Art. 126. Para as participações societárias não cotadas em bolsa de valores, (situação do presente procedimento) considera-se custo de aquisição o maior valor entre (Lei nº 8.218, de 1991, art. 16, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 10) (grifos nossos):

I - o apurado mediante a atualização monetária, até 31 de dezembro de 1991, do valor original de aquisição, com a utilização da tabela de índices divulgada pela Secretaria da Receita Federal;

II - o valor de mercado avaliado pelo contribuinte, utilizando parâmetros como valor patrimonial, valor apurado por meio de equivalência patrimonial nas hipóteses previstas na legislação comercial ou, ainda, avaliação de três peritos ou empresa especializada (grifos nossos).”

Para determinar o maior valor entre as hipóteses elencadas nos incisos I e II, foram ambas consideradas e os valores comparados em uma mesma data, qual seja, 31/12/1991.

Tendo em vista que, como explicitado anteriormente, o contribuinte adquiriu antes e após 31/12/91, o custo de aquisição foi calculado separadamente para as ações adquiridas até 31/12/91 e para aquelas adquiridas após essa data.

3.3.2.a - ações adquiridas até 31/12/91

a.1) inciso I, do art. 126, do RIR

Para a hipótese elencada no inciso I, do art. 126, do RIR, anteriormente citado, utilizou-se os valores constantes das tabelas e dos documentos apresentados pelo contribuinte, consolidados na tabela a seguir:

Planilha 02

DATA	EVENTO	QUANT AÇÕES NO EVENTO	QUANT AÇÕES APÓS EVENTO	CUSTO TOTAL DO EVENTO	CUSTO TOTAL ESTOQUE	INDICE P/CONV ESTOQ ANTERIOR AO EVENTO	INDICE P/CONV ESTOQ NA DATA DO EVENTO	CUSTO ESTOQ ATUALIZAD O NA DATA DO EVENTO	CUSTO ESTOQ APÓS EVENTO
06/02/1973	AQUISIÇÃO INICIAL (SUBSCRIÇÃO)	100.000	100.000	100.000,00	100.000,00	-	-	0,00	100.000,00
10/10/1973	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	4.032	104.032	5.281,92	105.281,92	fev/73	6,3966	6,9596	108.801,55
23/10/1973	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	3.847	107.879	5.001,10	110.283,02	out/73	6,9596	6,9596	114.083,47
20/12/1973	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	62.469	170.348	79.960,32	190.243,34	out/73	6,9596	7,067	120.922,27
30/06/1974	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	32.917	203.265	49.375,50	239.618,84	dez/73	7,067	7,7675	220.794,62
13/03/1975	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	3.662	206.927	5.859,20	245.478,04	jun/74	7,7675	9,8475	342.516,92
18/12/1975	BONIFICAÇÃO	64.147	271.074	0,00	245.478,04	mar/75	9,8475	11,721	348.376,13
26/02/1975	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	5.745	276.819	9.766,50	255.244,54	dez/75	11,721	12,1465	429.708,10
31/12/1975	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	18.926	295.745	27.064,18	282.308,72	fev/76	12,1465	16,0593	51.044,30
19/01/1978	BONIFICAÇÃO	443.612	739.357	0,00	282.308,72	dez/76	16,0593	21,3001	608.108,48
20/04/1979	BONIFICAÇÃO	1.109.035	1.848.392	0,00	282.308,72	jan/78	21,3001	41,8914	608.108,48
31/12/1979	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	50.719	1.899.111	95.351,72	377.660,44	abr/79	41,8914	48,856	1.850.002,67
29/04/1980	BONIFICAÇÃO	949.555	2.848.666	0,00	377.660,44	dez/79	48,856	78,4588	1.945.354,39
22/04/1981	BONIFICAÇÃO	2.848.666	5.697.332	0,00	377.660,44	abr/80	78,4588	150,4332	1.945.354,39
29/04/1982	BONIFICAÇÃO	7.121.665	12.818.997	0,00	377.660,44	abr/81	150,4332	320,7264	1.945.354,39
28/04/1983	BONIFICAÇÃO	15.382.796	28.201.793	0,00	377.660,44	abr/82	320,7264	914,7541	1.945.354,39
28/04/1984	BONIFICAÇÃO	56.403.586	84.605.379	0,00	377.660,44	abr/83	914,7541	3.053,5621	1.945.354,39
30/04/1985	BONIFICAÇÃO	211.513.447	296.118.826	0,00	377.660,44	abr/84	3.053,56	9,5735	1.945.354,39
22/05/1985	BONIFICAÇÃO	789.650.203	1.085.769.029	0,00	1.184,26	abr/85	9,5735	10,8289	1.945.354,39
02/12/1985	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	49.955.488	1.135.724.517	114.897,62	116.081,88	mai/86	10,8289	18,5873	740.111,46
22/04/1987	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	18.947.849	1.154.672.366	43.580,05	159.661,93	dez/86	18,5873	18,5873	855.009,08
30/04/1987	GRUPAMENTO	1.154.673	1.154.673	0,00	159.661,93	abr/87	18,5873	18,5873	898.589,13
31/12/1991	APURAÇÃO DE ESTOQUE	1.154.673	1.154.673	0,00	159.661,93	abr/87	18,5873	720,4779	34.830.965,92
23/03/1996	AQUISIÇÃO DE PARTICULAR	36.555	1.191.228	16.380,97	24.970,80	dez/91	-	-	48.344,25
01/02/2011	VENDA	1.191.228	0						0

Notas: (1) O custo total do estoque foi atualizado para cada evento considerando-se os índices estabelecidos pela IN SRF n.º 84/2001 – Anexo I.

(2) Para o custo das ações bonificadas, foi observado o disposto no inciso I, do § 2º, do art. 130 do RIR, e no § 4º, do art. 16, da lei n.º 7.713/88, como já disposto no art. 5º, do Decreto-Lei n.º 1.510/76:

“§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 16, § 4º) (grifos nossos):

I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995;”

“Lei n.º 7.713/88, art 16, § 4º - O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.”

“Decreto-Lei n.º 1.510/76, 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.”

Como verificada na planilha 02 (**linha em negrito**), anterior, para a hipótese elencada no inciso I, do art. 126 do RIR, o custo em 31/12/1991 das ações adquiridas pelo contribuinte até essa data seria Cr\$ 34.830.965,73.

a.2) inciso II, do art. 126, do RIR

Pelo disposto no art. 96, da Lei 8.383/91, o contribuinte deveria ter apresentado em sua declaração de ajuste referente ao exercício 1992 / ano-calendário 1991, declaração de bens na qual os bens e direitos deveriam ser individualmente avaliados a valor de mercado, no dia 31 de dezembro de 1991. Como informado no item 2, independente da declaração que o contribuinte não apresentou, nenhum elemento foi apresentado para comprovar o valor que constava declarado conforme determinado no § 2º do mesmo artigo da Lei nº 8.383, de 30.12.1991, impossibilitando essa hipótese de avaliação do custo e conseqüentemente levando esta fiscalização ao arbitramento do valor previsto no §3º do mesmo artigo da referida lei.

"Lei 8.383/91"

Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês de janeiro de 1992.

§ 1º A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento.

§ 2º A apresentação da declaração de bens com estes avaliados em valores de mercado não exige os declarantes de manter e apresentar elementos que permitam a identificação de seus custos de aquisição.

§ 3º A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor informado, sempre que este não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial."

Dessa forma, para a hipótese elencada no inciso II, do art. 126 do RIR, considerou-se a participação proporcional do contribuinte considerado: a quantidade de ações possuídas pelo contribuinte em 31/12/91 (1.154.673), a quantidade de ações que compunham o capital social (17.787.794) e o valor do capital social da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A – Hospital Samaritano (Cr\$ 3.094.115.000), também em 31/12/91, esses dois últimos valores como constantes do Balanço Patrimonial da citada pessoa jurídica – PJ, como demonstrado a seguir:

- ações possuídas pelo contribuinte > 1.154.673
----- = 6,491%
- total de ações do capital social da PJ > 17.787.794
- 6,696% x Cr\$ 3.094.115.000 (capital social da PJ) = Cr\$ 200.839.004,65

Comparados os valores calculados nos itens 3.3.2.a.1 e 3.3.2.a.2, e atendendo ao disposto no art. 126 do RIR, considerou-se como custo de aquisição das ações adquiridas pelo contribuinte até 31/12/91 o valor de Cr\$ 200.839.004,65 (expresso na unidade monetária vigente nessa data).

Tal valor atualizado de acordo com os índices estabelecidos pela IN SRF nº 84/2001 – Anexo I, corresponde à R\$ 287.561,82, como demonstrado a seguir:

Cr\$ 200.839.004,65 / 720,4779 (índice para Dez/91) = R\$ 278.758,04

3.3.2.b - ações adquiridas após 31/12/91

Como demonstrado anteriormente, ao final da planilha 02, do item 3.3.2.a.1, o contribuinte adquiriu 36.555 (trinta e seis mil quinhentos e cinquenta e cinco) ações em 23/03/1996, pelo custo de R\$ 16.380,97.

3.3.2.c - custo de aquisição total (ações adquiridas até 31/12/91 + ações adquiridas após 31/12/91)

Somados o custo das ações adquiridas até 31/12/91 (R\$ 278.758,04) e o custo das ações adquiridas após essa data (R\$ 16.380,97), apurou-se como custo total das ações alienadas a ser considerado nesse procedimento o valor de R\$ 295.139,01 (duzentos e noventa e cinco mil, cento e trinta e nove reais e um centavo)

3.4. Do valor de alienação

Como demonstrado, à época da celebração do contrato de alienação, o contribuinte era proprietário de 1.191.228 ações.

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\$ 12.054.393,50 (doze milhões, cinqüenta e quatro mil, trezentos e noventa e três reais e cinqüenta centavos), correspondente a sua quantidade de ações ($1.191.228 \text{ ações} \times \text{R\$ } 10,1193 = \text{R\$ } 12.054.393,50$).

O contribuinte considerou como valor de alienação R\$ 12.195.549,96, que corresponde aos R\$ 12.054.393,50 do valor das ações acrescido de R\$ 141.156,46 correspondentes a honorários advocatícios (valor também constantes do mesmo contrato).

Ainda de acordo com o contrato, o valor da venda seria recebido em 7 (sete) parcelas nas datas a saber: 01/02/2011, 01/04/2011, 10/07/2011, 10/01/2012, 10/07/2012, (essas já vencidas e objetos de análise no presente procedimento) e 10/01/2013 e 10/07/2013 .

12 – Alega o contribuinte item 4.4. do recurso quanto ao custo de aquisição das ações adquiridas antes de 1991, entende que o valor de mercado a ser considerado para fins de sua determinação deveria ter sido simplesmente aquele informado na declaração de bens relativa ao exercício de 1992, ano-calendário 1991, e não o calculado pela fiscalização com base no capital social da clínica,

13 – Contudo, como bem frisou a DRJ em seu voto:

“Ao contrário do entendimento do contribuinte, ao considerar o inciso II do artigo 126, do Decreto 3.000/99, e apresentar os cálculos utilizados, a fiscalização demonstra o procedimento adotado para o cálculo do valor de mercado que deveria ter sido utilizado pelo contribuinte em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) para obter o valor de mercado das ações, exercício 1992, não se opondo ao artigo 96 da Lei nº 8.383/91.

Nota-se que, com base no artigo 96 da Lei 8.383, de 30.12.1991, o contribuinte apenas enfatiza que a fiscalização deveria usar o valor de mercado informado na DIRPF, sem nem mesmo identificar como obteve o valor e qual seria esse valor.

Na verdade, ao seu ver, cabe à RFB verificar o valor de mercado por ele informado na DIRPF. De fato, seria essa a conduta a ser tomada, conforme art 37 da Lei nº 9.784/99, mas no presente processo não há necessidade de ter acesso a DIRPF do exercício 1992, já que a fiscalização demonstrou corretamente o cálculo do custo de aquisição com base na legislação pertinente, fazendo as comparações necessárias e demonstrando de que forma obteve o de valor de mercado.

Portanto, este deveria ter sido o procedimento do impugnante para cálculo do valor de mercado informado em DIRPF, exercício 1992, não o sendo, demonstra o equívoco do contribuinte.

Verifica-se, dessa forma, que o custo de aquisição das ações adquiridas até 1991, utilizado pela fiscalização, está em conformidade com o artigo nº 126 do Decreto 3.000/99 e com o art. 96 da Lei 8.383/91.”

14 – A respeito do assunto decisão no AC. 2402005.978 j. 12/09/17
Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti :

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ATÉ 31.12.1991.

Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado, nessa data, de cada bem ou direito individualmente avaliado, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992. A não apresentação da declaração relativa ao exercício de 1992, autoriza ao Fisco a valer-se do valor constante do respectivo instrumento negocial.

MULTA DE OFÍCIO. PATAMAR DE 75%.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo certo que multa delas decorrentes é de aplicação obrigatória pela autoridade lançadora.

15 – Portanto, entendo como correta a forma de apuração das ações antes de 31/12/1991 pela fiscalização negando provimento ao recurso nesse ponto.

16 – O outro ponto debatido pelo contribuinte em seu item 4.21 abaixo indicado trata da desconsideração como custo de aquisição dos lucros ocorridos nos anos de 1996, 1997 e 2009 e 2010:

4.21. Como se isso não bastasse, 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\$ 154.461,07), 1997 (no valor de R\$ 161.863,90), 2009 (no valor de R\$ 369.280,68) e 2010 (no valor de R\$ 494.297,04), devidamente comprovadas por meio de documentação apresentada por meio de petição protocolada em 13.07.2012 (planilha constante de fls. 106, complementada pelos documentos juntados às fls. 206 a 230 do presente processo), conforme quadro demonstrativo abaixo:

ANO	VALOR TOTAL DOS LUCROS CAPITALIZADOS	PERCENTUAL DE AÇÕES DO RECORRENTE	VALOR DA CAPITALIZAÇÃO A SER ACRESCIDO AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS AÇÕES DO RECORRENTE
1996	R\$ 2.306.461,64	6,6969%	R\$ 154.461,07
1997	R\$ 2.417.003,03	6,6969%	R\$ 161.863,90
2009	R\$ 5.514.216,15	6,6969%	R\$ 369.280,68
2010	R\$ 7.381.000,00	6,6969%	R\$ 494.297,04
TOTAL A SER ACRESCIDO AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS AÇÕES =			R\$ 1.179.902,69

4.22. Nesse particular, a DECISÃO RECORRIDA entendeu 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.

17 – Nesse ponto, tomo como minha as razões de decidir dos acórdãos indicados alhures a respeito da matéria:

“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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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 (Lei nº 9.249, de 1995, art.10, parágrafo único).

O caput do art. 169 da Lei n.º 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 nºs 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)

18 – Pelo exposto, dou provimento ao recurso nessa parte, 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\$ 154.461,07), 1997 (no valor de R\$ 161.863,90), 2009 (no valor de R\$ 369.280,68) e de 2010 (no valor de R\$ 494.297,04) devidamente comprovadas por meio de documentação que acompanhou a petição apresentada em 25/07/2012 (planilha constante de fls. 106), tendo em vista que a capitalização dos lucros com ou sem emissão de novas ações implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento.

19 – Quanto à decisão judicial, pelo que foi verificado entendo que a mesma repercutirá nesse lançamento em relação a parte das ações em que estão isentas de acordo com o Dec. 1.510/76 e portanto nesse ponto em vista da decisão transitada em julgado, faço a mesma ressalva da DRJ no sentido da autoridade da DRF efetuar o recálculo do lançamento respeitando os termos da decisão judicial.

Conclusão

20 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para considerar como custo de aquisição os valores de 1996 (no valor de R\$ 154.461,07), 1997 (no valor de R\$ 161.863,90), 2009 (no valor de R\$ 369.280,68) e de 2010 (no valor de R\$ 494.297,04) de acordo com planilha de fls. 106 dos autos e quanto ao processo judicial nº 2011.51.01.003538-9 deverá a DRF de origem adotar as demais providências cabíveis para cumprimento da decisão judicial transitada em julgado.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator