



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

Processo n° 12448.727654/2013-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.283 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF: GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS
Recorrente PAULO GERMANO DONNER CARNEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AUMENTO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE LUCROS E DE RESERVAS DE LUCROS. AÇÕES EXISTENTES. AJUSTE NO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O aumento de capital social, mediante a incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, ainda que sem emissão nem distribuição de novas ações, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do acionista.

GANHO DE CAPITAL. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ANTES DO VENCIMENTO DO TRIBUTO.

Descabe a exigência de multa de ofício e cobrança de juros de mora na hipótese de valores depositados tempestivamente em juízo que representam o montante integral do imposto de renda sobre o ganho de capital devido na alienação de participação societária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12448.727654/2013-37
Acórdão n.º **2401-005.283**

S2-C4T1
Fl. 471

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para: (i) recalcular o lançamento fiscal, adicionando ao custo de aquisição as capitalizações das reservas de lucros e lucros acumulados em 2009 e 2010; e (ii) excluir os juros de mora e a multa de ofício sobre o imposto apurado.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e José Alfredo Duarte Filho. Ausentes os conselheiros Miriam Denise Xavier, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por meio do Acórdão nº 12-67.615, de 14/08/2014, cujo dispositivo tratou de considerar procedente em parte a impugnação, porém mantido integralmente o crédito tributário exigido neste processo administrativo (fls. 421/431):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

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.

DEPÓSITO JUDICIAL PARCIAL. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO

A realização de depósito judicial parcial do crédito tributário considerado pelo Fisco não suspende sua exigibilidade, podendo o Fisco exigir o crédito em sua totalidade, bem como seus consectários legais.

Impugnação Procedente em Parte

2. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 278/292, que o processo administrativo, na origem, é composto da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012, acrescido de juros de mora e da multa de ofício proporcional de 75%, decorrente de omissão de ganho de capital auferido com a alienação da integralidade das participações societárias detidas pelo contribuinte na Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A (Hospital Samaritano). O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 271/277.

2.1 Descreve a fiscalização que o contribuinte impetrou Mandado de Segurança Preventivo, autuado sob o nº 2011.51.01.003428-2, com a finalidade de obstar a incidência do imposto sobre a renda na alienação de ações e respectivas bonificações, com fundamento na existência de direito adquirido à isenção nos termos da alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976.

2.2 Segundo o agente lançador, não houve o deferimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo o contribuinte procedido à apuração do ganho de capital e do imposto devido, na proporção dos rendimentos, com depósitos do montante em Juízo.

2.3 Nada obstante, a fiscalização entendeu equivocado o custo de aquisição das ações atribuído pelo contribuinte, resultando na apuração do ganho de capital e imposto de renda devido na operação de alienação em patamar superior aos depósitos judiciais efetuados.

2.4 Além disso, tendo em conta que não restou configurada a hipótese de depósito do montante integral, tampouco houve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida judicial, o lançamento do imposto de renda foi acrescido de juros de mora e da multa de ofício.

2.5 Ressalto, por fim, que no lançamento fiscal realizado foi considerado tão somente os valores não declarados previamente no anexo da apuração do ganho de capital sobre a alienação das participações societárias da respectiva Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física.

3. A ciência do auto de infração aconteceu no dia 13/09//2013, tendo o contribuinte impugnado, em 09/10/2013, a exigência fiscal (fls. 293 e 388/399).

4. Intimado em 05/09/2014, por meio de procurador constituído nos autos, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 433/435, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 06/10/2014, em que aduz as seguintes questões de fato e direito contra a decisão de piso (fls. 438/457):

(i) preliminarmente, o autuado ressalta o acerto da decisão de piso que considerou inexistente a concomitância entre a matéria discutida no processo judicial e aquela contestada por meio da impugnação;

(ii) na sequência, afirma que a fiscalização deixou de considerar no custo de aquisição das ações os valores proporcionais relativos às capitalizações de lucros ocorridos nos anos de 2009 e 2010; e

(iii) por fim, ainda que se entenda que os valores depositados judicialmente não representem o montante integral do débito, são inexigíveis a multa de ofício e os juros de mora sobre essas mesmas quantias que foram depositadas em favor da Fazenda Nacional;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

6. De início, assinalo que foram devolvidas para julgamento em segunda instância apenas matérias distintas daquelas constante do Processo Judicial nº 2011.51.01.003428-2, a saber:

(i) cálculo do custo de aquisição pela fiscalização menor do que aquele utilizado pelo recorrente; e

(ii) aplicação de multa de ofício e cobrança de juros de mora sobre valores depositados judicialmente;

Mérito

a) Custo de Aquisição

7. De acordo com a peça recursal, o agente lançador desprezou os valores de capitalização dos lucros no incremento do custo de aquisição da participação societária já possuída pelo autuado, justificando que o acréscimo no custo de aquisição dá-se tão somente na hipótese da emissão de novas ações em razão da capitalização, e não com relação às existentes, entendimento que acabou corroborado pela decisão recorrida.

7.1 Entretanto, o recorrente pondera que a possibilidade de incremento do custo de aquisição das ações já existentes, em razão da capitalização de lucros e reservas ocorridos a partir de janeiro de 1996, já foi reconhecida em soluções de consulta da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.

8. Com efeito, o Termo de Verificação Fiscal avaliou o custo de aquisição em R\$ 233.196,65, em vez do montante de R\$ 432.085,26, utilizado nos cálculos de apuração do ganho de capital pelo contribuinte.

8.1 A diferença no importe de R\$ 198.888,61 corresponde ao valor das capitalizações de lucros ocorridas no ano de 2009 (R\$ 85.048,19) e no ano de 2010 (R\$ 113.840,42), segundo documentação fornecida no curso do procedimento fiscal (fls. 103 e 213/224).

8.2 Embora faça alusão apenas às capitalizações de lucros do ano de 2010, justifica a autoridade fiscal que (fls. 283):

*(...) Tal majoração do valor das ações já existentes, entretanto, sem emissão de novas ações, não é permitida pela legislação, como se verifica no exame do § 1º do artigo nº 130 do RIR/99, que trata **apenas** de emissão de novas ações. (...)*

9. Pois bem. Com relação às pessoas físicas e jurídicas, a possibilidade de atualização do custo da aquisição de participação societária decorrente de aumento de capital social mediante incorporação de lucros apurados a partir do ano de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, encontra previsão no parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:¹

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.

Parágrafo único. 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.

(SUBLINHEI)

10. Em uma primeira leitura do preceptivo legal, o qual vem reproduzido, por exemplo, no art. 135 do Regulamento Imposto sobre a Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), a expressão "quotas ou ações distribuídas" leva ao entendimento de que para usufruir do ajuste no custo fiscal de aquisição da participação societária é imprescindível a distribuição de novas quotas ou ações, afastando a situação de capitalização de lucros ou reservas de lucros sem a emissão de novas ações.

¹ A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, acrescentou novos parágrafos ao art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, passando o parágrafo único para o § 1º, porém sem alteração de conteúdo.

11. A seu turno, é certo que a redução da base de cálculo do ganho de capital na alienação de participação societária, devido ao incremento de valores ao respectivo custo de aquisição, é matéria reservada à lei, não cabendo interpretação extensiva.
12. Acontece que o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, ao especificar o ajuste no custo de aquisição quando há distribuição de novas ações, não teve a pretensão de restringi-lo às ações distribuídas ou mesmo de proibir o aumento do custo de aquisição pela capitalização de lucros ou reservas de lucros acumulados sempre que não ocorra a modificação do número de ações da companhia.
- 12.1 Na verdade, há um vazio na legislação tributária que necessita de adequada integração, dada a possibilidade, segundo as leis societárias, que a capitalização de lucros ou reservas de lucros seja feita sem a distribuição de novas ações.
- 12.2 Não se percebe um motivo plausível para que a capitalização de lucros, ou de reservas constituídas com esses lucros, sem a emissão de novas ações, possa receber por parte do legislador ordinário um tratamento diferenciado e, ao mesmo tempo, menos favorecido, dissociado com a realidade econômica, fiscal e contábil.
- 12.3 Por sua vez, qualquer interpretação da matéria deve guardar compatibilidade com a norma jurídica abarcada pela "cabeça" do artigo, dada a íntima conexão com os respectivos parágrafos do dispositivo de lei.
13. O "caput" do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece que, a partir dos resultados apurados do ano de 1996, a tributação dos lucros ou dividendos dá-se somente na pessoa jurídica. Para o beneficiário da renda, pessoa física ou jurídica, a distribuição é isenta de tributação.
- 13.1 Com esse tratamento tributário é possível a distribuição isenta de lucros ou isentos, com a utilização pelo sócio desses mesmos recursos para subscrição de capital, agregando novo custo à sua participação, o que terá reflexo, em eventual alienação futura, na apuração do ganho de capital.
14. De mais a mais, a isenção prevista em lei poderia levar à priorização da distribuição de lucros pelos sócios e acionistas, em detrimento de retenção e investimento deles na própria sociedade, o que não parece apropriado a lei incentivar.
15. Com o propósito de estimular o reinvestimento, o legislador estabeleceu, através do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, uma espécie de ficção, na medida em que não houve efetivo desembolso, pela qual se considera, como custo de aquisição das novas ações distribuídas em decorrência do aumento de capital, o valor equivalente da parcela capitalizada com lucros e reservas correspondentes a esses lucros.
16. De maneira análoga, cabe acolher uma disciplina correlata para o caso da companhia que realize a opção, por conveniência assentada nas leis societárias, pela capitalização de seus lucros ou das reservas de lucros sem proceder a alteração do número de ações. Sob o ponto de vista do acionista, com ou sem emissão de novas ações, não há razões para um tratamento fiscal diferenciado.

16.1. Nessa hipótese, conquanto já existente as ações detidas e com custo determinado, também deverá ser possível o incremento do custo de aquisição em montante equivalente à parcela capitalizada dos lucros, ou das reservas constituídas com esses lucros, que correspondeu à participação do sócio ou acionista.

17. Reafirmo que a linha de pensamento até aqui exposta não implica conferir uma interpretação extensiva ao dispositivo de lei, ampliando indevidamente às ações já existentes o benefício de ajuste do custo fiscal de aquisição do investimento, eis que apenas deixou-se de regular expressamente tal hipótese, cabendo ao operador do direito solucionar a lacuna a partir de uma visão sistêmica e teleológica da legislação.

18. Em síntese, o aumento de capital social, mediante a incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, ainda que sem emissão nem distribuição de novas ações, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do acionista.

19. A conduta da autoridade fiscal quanto ao procedimento de reavaliar o custo de aquisição das participações societárias adotado pelo contribuinte levou em consideração tão somente a interpretação da norma jurídica, segundo as suas convicções, sem adentrar em questões fáticas.

20. Em outros dizeres, em que pese a apresentação dos documentos de fls. 103 e 213/224, a fiscalização não apontou aspectos das capitalizações de lucros que poderiam justificar a modificação da apuração do custo de aquisição procedida pelo contribuinte, entre outros pontos:

(i) períodos e valores das capitalizações;

(ii) falta de demonstração da apuração de lucros em balanço, regularmente transcrito no livro Diário, correspondente às ações já possuídas;

(iii) ausência de comprovação da efetiva capitalização das reservas de lucros e lucros acumulados, corroborada pelo livros contábeis e fiscais; e

(iv) que as capitalizações em 2009 e 2010, na verdade, eram resultantes de aumento de capital por incorporação de reservas apurados até 1988, ou nos anos de 1994 e 1995 (art. 130, § 2º, inciso I, do RIR/99).

21. Por essa razão, o custo de aquisição da participação societária do recorrente deverá corresponder ao montante de R\$ 432.085,26, já considerando o acréscimo do valor das capitalizações, mediante reservas de lucros e lucros acumulados, efetivadas no ano de 2009 (R\$ 85.048,19) e no ano de 2010 (R\$ 113.840,42).

b) Multa de Ofício e Juros de Mora

22. Não houve divergência entre o valor de alienação apurado pela fiscalização e pelo contribuinte, no importe de R\$ 2.808.729,26, recebido em parcelas. Com o restabelecimento do custo de aquisição adotado pelo recorrente, igual a R\$ 432.085,26, o ganho de capital total na alienação das ações equivale a R\$ 2.376.644,00, exatamente a mesma apuração procedida pelo contribuinte.

23. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte procedeu à apuração do ganho de capital e do imposto devido quando do recebimento de cada uma das parcelas estabelecidas no contrato, na proporção dos rendimentos, com depósitos dos respectivos valores do imposto de renda (Planilha 04, às fls. 285).

24. Portanto, os valores depositados tempestivamente em Juízo pelo recorrente representam o montante integral do débito, não cabendo a exigência de multa de ofício, nem a cobrança dos juros de mora.

25. Nada obstante, conforme o recorrente admite na peça recursal, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há impedimento para o lançamento destinado a prevenir a decadência com relação aos valores dos depósitos efetuados espontaneamente pelo contribuinte, desde que sem a exigência dos juros de mora ou de multa de ofício.

26. Desse modo, após o recálculo do imposto devido, sem incidência de multa de ofício ou juros de mora, o crédito tributário remanescente neste processo administrativo mantém sua vinculação com os valores depositados no Processo Judicial nº 2011.51.01.003428-2.

26.1 A Administração Tributária estará submetida ao resultado da prestação jurisdicional que lhe for determinada para a composição da lide na ação de segurança, favorável a ela ou não. Quando da conclusão do litígio judicial, o valor depositado será convertido em renda da União ou objeto de levantamento pelo depositante, conforme a decisão final.

26.2 Em nenhum momento poderá haver cobrança em duplicidade, dado que a conversão do depósito em renda será causa de extinção do crédito tributário, a teor do inciso VI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

26.3 De outro modo, assistindo razão ao sujeito passivo, a própria decisão judicial transitada em julgado possuirá força extintiva do feito de maneira a inibir os atos de cobrança por parte do Fisco.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

(i) recalcular o lançamento fiscal, considerando as capitalizações das reservas de lucros e lucros acumulados em 2009 e 2010, totalizando, assim, um custo de aquisição das participações societárias igual a R\$ 432.085,26; e

(ii) excluir os juros de mora e a multa de ofício sobre o imposto apurado;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess