



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.728448/2013-44  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.647 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 28 de julho de 2021  
**Recorrente** ROBERTO ABRAHAM BIBAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2012

**GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.**

Para fins de apuração do ganho de capital na alienação de bens e direito, o valor de alienação é o valor efetivo da operação, incluídas quaisquer parcelas contratadas e/ou pagas pelo comprador, inclusive a título de honorários advocatícios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2402-006.004, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em 14 de setembro de 2017, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 594:

INCREMENTO NO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO. LUCROS E RESERVAS DE LUCROS.

É possível o incremento no custo de aquisição participação societária, mediante a incorporação de lucros ou reservas constituídas com esses lucros.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

Não há previsão legal para a dedução de honorários advocatícios para o valor de alienação, conforme § 4º do artigo 19 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 631 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 679 e seguintes, para rediscutir a **possibilidade de exclusão dos valores correspondentes aos honorários advocatícios pagos diretamente pelos compradores de participação societária no cômputo de seu valor de alienação.**

Em seu **recurso, aduz o Sujeito Passivo**, em síntese, que:

- a) prevaleceu no Acórdão recorrido o entendimento de que o valor pago pelos compradores das ações a título de honorários advocatícios não poderia ser excluído do valor de venda das ações e, portanto, deveria integrar o ganho de capital auferido pelo Recorrente quando da referida alienação;
- b) ocorre que tal entendimento não poderia ser mais equivocado, uma vez que os referidos valores sequer foram recebidos/auferidos pelo Recorrente, jamais teve qualquer disponibilidade econômica e financeira em relação a eles, já que os referidos honorários foram pagos diretamente pelos compradores das ações, daí por que não integraram o preço de venda delas e, muito menos, representaram qualquer acréscimo patrimonial ao Recorrente que pudesse justificar o seu cômputo no ganho de capital então aferido e, conseqüentemente, a sua tributação pelo IR;
- c) o raciocínio adotado no acórdão recorrido não é razoável, uma vez que o efetivo valor de alienação das ações correspondeu, no caso concreto a apenas R\$14.625.778,47, e não R\$ 14.797.045,74;
- d) conforme se depreende do contrato de compra e venda das ações, o valor efetivo da venda das ações do Recorrente foi de apenas R\$14.625.778,47, uma vez que o valor de R\$ 171.267,27 correspondem a honorários advocatícios (conforme reconhece o próprio Termo de Verificação Fiscal), pagos pelos compradores das ações;
- e) apenas pode ser considerado como valor de alienação das ações aquele efetivamente recebido pelo Recorrente em decorrência dessa operação de compra e venda.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 688 e seguintes:

- a) a legislação de Imposto de Renda não respalda o aumento do custo de aquisição através do valor nominal da ação, mesmo que por incorporação de lucros ou de reserva de lucros, conforme se verifica na legislação;
- b) no caso concreto, não houve recebimento de bonificações a partir do ano-calendário de 1996, conforme documentos apresentados durante a fiscalização e demonstrados por esta através da Planilha 01 do Termo de Verificação Fiscal;
- c) correto o entendimento da fiscalização que desconsiderou o custo de aquisição incrementado através da capitalização de lucros e reservas de lucros feita nos 1996, 1997, 2009 e 2010;

- d) apesar do contribuinte apresentar Contrato de Compra e Venda das Ações em sua impugnação, no qual consta o valor de venda de R\$ 14.625.778,47, a fiscalização verificou que o contribuinte considerou como valor de alienação o valor de R\$ 14.797.045,74;
- e) apesar da fiscalização ter aduzido que a diferença de valores seria relativa a honorários advocatícios, esta manteve a base de cálculo de R\$ 14.797.045,74;
- f) 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;
- g) 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;
- h) a impugnação deve estar instruída com todos os documentos que embasem sua fundamentação, conforme art. 15 do Decreto 70.235/72.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, fls. 335 e seguintes, foram apurados os seguintes fatos:

### 3. FATOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL

#### 3.1 ALIENAÇÃO

Em 01/02/2011 foi celebrado contrato de compra e venda, do qual constava como um dos alienantes o contribuinte sujeito do presente procedimento fiscal, na qualidade de um dos acionistas titulares da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo SA – Hospital Samaritano e como adquirente ESHO – Empresa de Serviços Hospitalares S.A.

O contrato de compra e venda tinha por objeto a integralidade das ações do Capital Social da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A – Hospital Samaritano que o contribuinte detinha à época. (...).

O contribuinte informou como custo de aquisição para as ações alienadas o valor de R\$2.276.326,69. Segundo informa, tal valor representa o custo das ações constante de sua DIRPF 2010 (1.676.588,60) acrescido de capitalização de lucros de 2010 (R\$599.738,09).

Tal valor corresponde também, aproximadamente, à quantidade de ações possuída pelo contribuinte à época da alienação (1.445.335) multiplicada pelo valor de cada ação (R\$1,5749), considerados o valor do capital social (R\$28.014.841,05) da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A – Hospital Samaritano e a quantidade de ações que o compunham (17.787.794), de acordo com ata de assembleia geral ordinária e extraordinária realizada em 28/04/2010, como demonstrado a seguir:

$R\$28.014.841,05 / 17.787.794 \text{ ações} = R\$1.5749 \times 1.445.335 \text{ ações} = R\$2.276.258,09.$   
(...).

### **3.3.2 CUSTO DE AQUISIÇÃO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO**

(...)

Tal valor, portanto, R\$492.479,20, bastante superior àquele apurado segundo os ditames do inciso I artigo 126 do RIR/99, é aquele a ser considerado como custo de aquisição das ações e foi o valor considerado para os cálculos deste auto de infração.

### **3.4 VALOR DE ALIENAÇÃO**

Como demonstrado, à época da celebração do contrato de alienação, o contribuinte era proprietário de 1.445.335 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\$14.625.778,47 (quatorze milhões, seiscentos e vinte e cinco mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e sete centavos).

O contribuinte considerou como valor de alienação R\$14.797.045,74, que corresponde aos R\$14.625.778,47 do valor das ações acrescido de R\$171.267,27, correspondentes a honorários advocatícios (valores também constantes do mesmo contrato).

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

## **4. GANHO DE CAPITAL E IMPOSTO DEVIDO**

### **4.1 APURAÇÃO PROCEDIDA PELO CONTRIBUINTE**

Conforme planilha de resposta apresentada à fiscalização em 25/07/2012, o contribuinte optou por apurar separadamente o ganho obtido na alienação das ações que considerou abrangidas pela alínea “d” do art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.510/76, e, portanto sendo discutido judicialmente, do ganho obtido na alienação daquelas ações que considerou não abrangidas pela citada norma, proporcionalizando-os na razão demonstrada a seguir: (...).

Os depósitos judiciais, relativos ao imposto incidente sobre 91,147% do ganho de capital, foram confirmados nos valores acima, bem como os recolhimentos relativos aos restantes 8,853%, feitos por DARF.

Em paralelo, e de forma contraditória com o fato de ter impetrado ação judicial para discutir o valor do ganho de capital, o contribuinte apresentou o anexo de apuração dos ganhos de capital sobre a alienação de participação societária na DIRPF 2012, relativo ao ano calendário 2011.

Neste, o contribuinte declarou a alienação das ações e a apuração do ganho de capital correspondente como se não estivesse discutindo judicialmente o valor do imposto incidente sobre a operação. (...).

No bojo da ação judicial impetrada, processo nº 2011.51.01.003391-5, houve decisão de primeira instância, favorável ao contribuinte em 16/06/2011. Após apelação da União, houve acórdão no TRF-RJ mantendo a decisão em 30/09/2012. O processo encontra-se em fase recursal no TRF-RJ. A Decisão judicial concedeu ao contribuinte aquilo que este havia pleiteado: que não fosse compelido a pagar o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação das 1.317.381 ações de que era titular, isto é, sobre 91,147% das ações alienadas em 01/02/2011, as quais totalizavam 1.445.335. Os ganhos de capital advindos dos restantes 8,853% das ações estavam sujeitos à incidência do imposto de renda. Esta proporcionalização (91,147 e 8,853) foi aplicada pelo contribuinte para cálculo dos valores dos depósitos judiciais e do recolhimento do imposto e foi utilizada também para cálculo dos valores deste auto de infração, obedecendo à determinação judicial.

### **4.2 APURAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO**

#### **4.2.1 GANHO DE CAPITAL NÃO DISCUTIDO JUDICIALMENTE**

Conforme explicitado acima, no item 3.3.2, o custo de aquisição das ações utilizado pelo contribuinte não está amparado pela legislação de regência. O custo de aquisição correto, a ser utilizado para apuração do ganho de capital incidente na venda das ações é aquele apurado pela fiscalização, isto é, R\$492.479,20. Por conseguinte, o ganho de capital e o imposto incidente apurados pela fiscalização foram maiores do que os valores apurados pelo contribuinte para cálculo dos depósitos judiciais e dos pagamentos efetuados.

Confeccionamos o novo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital – Participações Societárias (em anexo) utilizando-se o custo de aquisição apurado pela fiscalização, chegando-se ao ganho de capital total na alienação das ações de R\$14.304.566,54 (Valor de Alienação R\$14.797.045,74 – Custo de Aquisição R\$492.479,20).

Aqui, há que se fazer distinção entre as parcelas recebidas em 2011 e aquelas recebidas em 2012 e o respectivo imposto sobre o ganho de capital incidente. Como já explicitado acima (item 4.1), o contribuinte apresentou o Demonstrativo sobre o Ganho de Capital incidente na alienação das ações, anexo à DIRPF 2012 (AC 2011), para as parcelas recebidas em 2011. No Demonstrativo apresentado, os valores declarados correspondem ao total do imposto devido (parte *sub judice* e parte a pagar). Os cálculos deste auto de infração, relativos ao imposto devido quanto à parcela a lançar com multa de ofício de 75% e juros, se referem apenas à parte não contestada (8,853% do total apurado) e, portanto, são menores do que os valores já declarados pelo contribuinte para 2011. Não há, portanto, lançamento de imposto sobre esta parcela para o ano calendário 2011.

Com relação a 2012, no entanto, não foi apresentado o anexo do ganho de capital na alienação das ações com a declaração do imposto devido sobre as parcelas recebidas naquele ano calendário. Quanto às parcelas recebidas no ano calendário 2012 (10/01/2012 e 10/07/2012), portanto, não houve declaração prestada pelo contribuinte e o imposto apurado, relativo à parte não contestada (8,853%), está sendo lançado através deste auto de infração, com cobrança regulamentar de multa de ofício de 75%, conforme planilha 06 abaixo, com dedução dos valores do IR pago; (...).

## 5. INFRAÇÕES APURADAS

### 5.1 OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES

Foi verificado apuração a menor do imposto de renda sobre ganho de capital relativo à alienação das ações da Clínica Médico Cirúrgica Botafogo S.A., realizado pelo contribuinte em 2011 devido à majoração do custo de aquisição das ações, conforme descrito acima. O imposto de renda apurado por esta fiscalização foi lançado através de dois autos de infração, constantes dos processos administrativos n.º 12448.728447/2013-08, para o imposto com exigibilidade suspensa e 12448.728448/2013-44 para o imposto lançado com multa de ofício regulamentar de 75% e juros.

## 6. CONCLUSÃO

O crédito tributário apurado para o processo n.º 12448.728447/2013-08 foi de R\$1.472.454,71 de imposto.

O crédito tributário apurado para o processo n.º 12448.728448/2013-44 foi de R\$11.023,86 sendo R\$5.854,10 de imposto, R\$779,18 de juros e R\$4.390,58 de multa proporcional passível de redução.

Apesar de toda a situação fática descrita, cumpre destacar que apenas subiu para rediscussão pelo Colegiado a matéria atinente à **possibilidade de exclusão dos valores correspondentes aos honorários advocatícios pagos diretamente pelos compradores de participação societária no cômputo de seu valor de alienação.**

Faz-se pertinente esclarecer que não está em discussão se os valores pagos são ou não honorários advocatícios, pois resta incontroverso nos autos essa qualidade em decorrência do das provas constantes dos autos.

O ponto sobre o qual há controvérsia refere-se, unicamente, à impossibilidade de os mencionados valores integrem o valor da alienação para fins de apuração do ganho de capital na venda de ações.

Sobre a matéria, a decisão recorrida assim dispôs:

No que tange ao efetivo valor de venda das ações a ser considerado no cálculo do ganho de capital, não há previsão legal para dedução de honorários advocatícios no respectivo valor de alienação, na forma pleiteada pelo recorrente.

O art. 19, § 4º. da Instrução Normativa SRF n. 84/2001 prevê apenas a dedução, no valor de alienação, do valor da corretagem (instituto previsto no art. 722 do Código Civil), que não se aplica ao caso concreto.

Assim, não obstante o contrato de compra e venda de ações de fls. 371/459 informar valor de alienação de R\$ 14.625.778,47, restou caracterizado na planilha de fl. 103, acostada aos autos pelo próprio recorrente, que o valor total de alienação o valor de R\$ 14.797.045,74 (R\$ 14.625.778,47 + R\$ 171.267,27 de honorários advocatícios pagos diretamente pelos compradores das ações e descontados dos valores devidos ao recorrente).

Desta forma, não parece razoável, uma vez caracterizado *venire contra factum proprium*, que em sede de recurso voluntário o recorrente venha contestar as informações que ele mesmo apresentou à Fiscalização da RFB e que subsidiaram a apuração de ganho de capital que ele mesmo efetuou, conforme afirma nos tópicos 2.2 e 2.5 da peça recursal de fls. 482/493, *verbis*: (...).

Não obstante os fundamentos citados, entendo de forma distinta acerca do tema, pois o Sujeito Passivo levou a conhecimento da autoridade fiscal todas as informações relativas aos valores envolvidos na operação realizada acompanhadas da documentação comprobatória a partir da qual a fiscalização utilizou-se do seu poder-dever de efetuar o lançamento e, por conseguinte, o Contribuinte, representado por advogado, teve condições de insurgir juridicamente acerca do procedimento fiscal.

Portanto, ainda que o Sujeito Passivo tenha se equivocado ao proceder a apuração do ganho de capital, isso não se consubstancia em óbice à discussão jurídica do tema, dentro do devido processo legal.

Quanto aos honorários advocatícios, a decisão recorrida assevera que não há previsão legal para a dedução dos honorários. Contudo, entendo que as normas regentes do tema, apuração do ganho de capital, incluem somente o valor da alienação das ações, de modo que se trata de uma questão de não incidência, como se depreende dos próprios dispositivos da IN SRF 84/2001, citada pelo acórdão recorrido, abaixo transcritos:

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - **alienação**, a qualquer título, **de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição**, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de

propriedade de bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

(...)

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

**I - o preço efetivo da operação de venda** ou de cessão de direitos;

Assim, como os honorários advocatícios emanam da prestação de serviços e não ingressaram no patrimônio do Sujeito Passivo, não estão abrangidos pela citada norma, uma vez que não integram os **bens móveis alienados (ações do Capital Social da Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A)**.

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

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator-designado.

Divergi da Relatora apenas quanto ao mérito.

Como bem relatado, a matéria controvertida diz respeito à possibilidade de se excluir do valor da alienação a parcela correspondente a honorários advocatícios que teriam sido pagos pelo comprador.

Pois bem, é incontroverso que integrou o valor da alienação parcela de R\$ 171.267,27, paga pelo comprador, correspondente a honorários advocatícios. Essa parcela integrou o preço da operação de venda, pouco importando a destinação do valor correspondente, entregue diretamente pelo comprador ao prestador do serviço.

Sobre isso o art. 19, da Lei nº 7.713, de 1.988, é por demais claro:

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

Ora, preço efetivo da operação não é outra coisa senão o preço efetivamente negociado entre comprador e vendedor, e no caso é incontroverso que o valor correspondente aos tais honorários advocatícios integrou a negociação e, portanto, o preço de venda. E no presente caso foi o próprio contribuinte que considerou como valor de alienação R\$ 14.797.045,74, o que corrobora que foi esse o valor efetivo da operação. Portanto, é incontroverso que foi esse o valor efetivo da alienação.

O cerne da questão é que a lei não admite a dedução do valor de alienação de despesas com honorários advocatício. Fosse o pagamento a título de corretagem, seria admitida a

subtração do valor da venda, pois há previsão legal para tanto. Veja-se, por exemplo, o que diz o art. 123 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 1.999):

Art.123.Considera-se valor de alienação (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 19e parágrafo único):

[...]

§ 5º O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente.

Mas nada diz a lei sobre a possibilidade de adição ao custo ou subtração do valor de venda de valor correspondente a honorários advocatícios ou outras despesas, para fins de apuração do ganho de capital.

A pretensão do contribuinte, portanto, não tem respaldo na legislação, como bem ressaltado no acórdão recorrido, que não merece reparos quanto a esse ponto.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa