



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

Processo nº 12448.735945/2012-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.193 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2019
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS
Recorrente AMARINO CARVALHO DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ADQUIRIDAS ATÉ 31/12/1991. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DA DECLARAÇÃO DE BENS. ÔNUS DO DECLARANTE.

É ônus do contribuinte demonstrar a exatidão do valor do custo de aquisição das ações adquiridas até 31/12/1991 constante de sua declaração de bens relativa ao exercício de 1992, ano-calendário de 1991. Na falta de documentação hábil, a fiscalização procederá ao cálculo do custo com base na legislação pertinente.

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AUMENTO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE LUCROS E 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 a emissão 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 corresponde à participação do acionista.

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. LUCROS E RESERVAS APURADOS NO ANO DE 1995.

No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados no ano de 1995, o custo de aquisição é considerado igual a zero.

LANÇAMENTO. DEPÓSITO PARCIAL. DEPÓSITO ANTES DO VENCIMENTO DO TRIBUTO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

O depósito parcial até a data de vencimento do tributo afasta a multa de ofício e os juros de mora sobre a parcela depositada em juízo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) acrescentar o valor de R\$ 88.908,83 ao custo de aquisição das participações societárias; e b) afastar a imposição da multa de ofício e dos juros de mora sobre a parcela do imposto de renda depositada em juízo. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, o qual teve o pedido de vista indeferido pela presidente da turma, nos termos do RICARF, anexo II, art. 17, IV.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking. Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

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 12-67.168, de 28/07/2014, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação apresentada, porém mantido integralmente o crédito tributário lançado (fls. 573/583):

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 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.

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

Extraí-se do Termo de Constatação Fiscal, acostado às fls. 338/343, 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. 332/337.

A fiscalização assinala que o contribuinte impetrou Mandado de Segurança Preventivo, autuado sob o nº 2011.51.01.003385-0, 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.

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.

O agente fazendário entendeu equivocado o custo de aquisição das ações utilizado pelo contribuinte, no valor de R\$ 162.665,30. Tal montante foi recalculado, totalizando a importância de R\$ 25.590,68, o que resultou na apuração do ganho de capital e imposto de renda devido na operação de alienação em patamar superior aos depósitos judiciais efetuados pelo sujeito passivo.

Uma vez que não restou configurada a hipótese de depósito do montante integral, tampouco ocorreu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida judicial, o lançamento do imposto de renda foi acrescido dos juros de mora e da multa de ofício previstos em lei.

A ciência do auto de infração aconteceu no dia 06/12/2012, tendo o contribuinte impugnado, em 04/01/2013, a exigência fiscal (fls. 450/451 e 454/467).

Intimado em 08/08/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, através de procurador constituído nos autos, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 05/09/2014, em que alega os seguintes argumentos de fato e direito para a reforma da decisão de piso (fls. 585/586 e 593/616):

(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 o custo de aquisição das ações adquiridas até 31/12/1991 deve ser aquele constante da declaração de bens e direitos entregue pelo contribuinte no exercício de 1992, relativa ao ano-calendário de 1991, e não um valor determinado pela fiscalização;

(iii) reclama ainda que o agente lançador 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; e

(iv) por fim, mesmo que se entenda que os valores depositados judicialmente não representem o montante integral do débito, a multa de ofício e os juros de mora são inexigíveis sobre as quantias depositadas tempestivamente em favor da Fazenda Nacional.

Em 05/04/2019, o recorrente protocolou petição em que informa a perda de objeto de parte do lançamento, referente ao período de apuração de fev/2011, abr/2011 e jul/2011, tendo em vista o ajuizamento de execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional e posterior pagamento integral do débito (fls. 627/629).

Segundo o peticionante, a execução fiscal comportou exatamente os valores do imposto de renda já depositados judicialmente, sendo, inclusive, parte dos mesmos fatos geradores lançados no presente processo administrativo.

Finaliza com o pedido para cancelamento dos débitos relativos aos demais períodos, nos termos da impugnação e do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Estão em julgamento nesta fase do contencioso administrativo tributário apenas matérias distintas daquelas submetidas ao Poder Judiciário, a saber: (i) custo de aquisição das participações societárias; e (ii) multa de ofício e juros de mora sobre valores depositados judicialmente.

Sobre o ganho de capital correspondente ao imposto de renda depositado em juízo pelo recorrente, relativamente aos períodos de apuração de fev/2011, abr/2011, jul/2011, jan/2012 e jul/2012, os quais são os meses do recebimento das parcelas do preço da alienação das participações societárias, não se instaurou o litígio administrativo, haja vista questão correlacionada ao mérito da ação judicial.

Portanto, o pagamento do débito referente à execução fiscal proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que aparentemente mantém conexão com o montante do imposto de renda depositado em juízo, não importa em prejudicialidade à discussão no âmbito do recurso voluntário, tampouco significa a extinção total do crédito tributário relativo ao período de apuração de fev/2011, abr/2011 e jul/2011.

Com efeito, conforme resumido no tópico precedente, a fiscalização procedeu a um novo cálculo do custo de aquisição das ações, resultando na apuração do ganho de capital e imposto de renda devido na operação de alienação em patamar superior aos depósitos judiciais efetuados pelo sujeito passivo.

Na hipótese de saldo remanescente do auto de infração após o julgamento administrativo, os valores pagos na ação de execução fiscal relacionados a fatos geradores lançados no presente processo, poderão ser utilizados para abatimento da exigência fiscal, cuja avaliação, entretanto, incumbe à unidade responsável pela liquidação e execução do acórdão no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Sendo assim, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Em breve histórico, o recorrente alienou, em 01/02/2011, a totalidade da sua ações representativas do capital social na Clínica Médico-Cirúrgica Botafogo S/A. Em 24/03/2011, impetrou o mandado de segurança preventivo, sob o nº 2011.51.01.003385-0, enquanto no dia 15/08/2011 teve início a ação fiscal, com ciência da lavratura do auto de infração em 06/12/2012.

a) Ações adquiridas até 31/12/1991

O recorrente adquiriu as ações originais no período de 26/02/1976 a 23/03/1996, No que se refere ao custo de aquisição das participações adquiridas até 31/12/1991, cabe a transcrição dos arts. 125 e 126 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época do lançamento fiscal (RIR/99):

Art. 125. 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 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96 e §§ 5º e 9º).

(...).

Art. 126. Para as participações societárias não cotadas em bolsa de valores, 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):

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.

Reclama o contribuinte que o custo de aquisição, para fins de apuração do ganho de capital, é o valor de mercado das ações determinado por ele, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992, ano-calendário de 1991.

No caso em apreço, sem razão o contribuinte. Em que pese devidamente intimado pelo agente fazendário, o recorrente não especificou o valor do custo de aquisição declarado à época, tampouco expressou que tinha condições de demonstrar a metodologia utilizada para o cálculo do valor de mercado das ações em 31/12/1991. Apenas forneceu à fiscalização documentos para estimativa do custo (fls. 71/74 e 303/305).

Ao contrário do que expõe o apelo recursal, o simples acesso à cópia da declaração de bens do exercício de 1992, arquivada pela Receita Federal do Brasil, é medida insuficiente para aceitação do custo de aquisição declarado pelo contribuinte, já que imprescindível o detalhamento, acompanhado de documentação hábil e idônea, com relação ao caminho percorrido até chegar ao valor declarado.

O fato gerador do ganho de capital é demarcado pela data de alienação das participações societárias. Até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a conservar em bom estado os documentos comprobatórios do custo de aquisição, mormente quando os valores pleiteados têm repercussão na base de cálculo de apuração do imposto de renda devido.

Como assentou a decisão de piso, a autoridade fiscal não se apartou da prescrição legal, uma vez que seguiu o procedimento estabelecido no art. 126 do RIR/99, com matriz legal no art. 96 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, tendo adotado como custo de aquisição das participações societárias alienadas a maior expressão entre o valor original de aquisição, atualizado monetariamente, e o valor de mercado a partir do capital social registrado no balanço patrimonial da companhia.

Nesse cenário de avaliação do custo, o recorrente não demonstra o equívoco do cálculo da fiscalização, por meio da linguagem de provas.

De forma harmônica com a legislação tributária, a autoridade fazendária considerou igual a zero os custos relativos às bonificações de ações em decorrência da capitalização de lucros e reservas ocorridas entre 19/01/1978 e 22/05/1986 (art. 130, § 2º, inciso I, do RIR/99):

Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).

§ 1º No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

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;

II - no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;

III - quando não puder ser determinado por qualquer das formas descritas neste artigo ou no anterior

(DESTAQUEI)

Em verdade, a fiscalização tributária deixou bem claro que o custo de aquisição utilizado pelo contribuinte na apuração do ganho de capital, no importe de R\$ 162.665,30, tomou com parâmetro, embora sem esteio na legislação tributária, o valor proporcional ao capital social na data da alienação das participações societárias. Confira-se, para melhor compreensão dos fatos, as palavras da autoridade lançadora (fls. 341):

(...)

O custo de aquisição utilizado pelo fiscalizado corresponde ao valor proporcional das ações possuídas por ele em relação ao capital social da Clínica Médico Cirúrgica Botafogo na data da alienação. De acordo com a Ata da Assembleia realizada em

28/04/2010, o capital social da empresa era R\$ 28.014.841,05 distribuídos em 17.787.794 ações. Considerando que o fiscalizado possuía 103.283 ações, o valor destas correspondia ao valor informado como demonstrado a seguir:

$$(28.014.841,05 / 17.787.794) \times 103.283 = 162.665,30$$

Entretanto, o custo de aquisição utilizado deveria ser aquele obtido conforme prescrevia o art. 96 da Lei nº 8.383/91, atualizado monetariamente até 31/12/1995, acrescido do custo das ações adquiridas após esta data.

(...)

Dessa feita, não há reparo a fazer na decisão de piso que manteve o custo atribuído pelo agente lançador.

b) Capitalizações de lucros ocorridas a partir de 1996

Alega o recorrente a possibilidade de incremento do custo de aquisição, mesmo sem emissão de novas ações, mediante capitalizações de lucros e reservas ocorridas a partir do ano de 1996. Nessa linha de raciocínio, pretende que se adicione ao custo de aquisição atribuído pela autoridade tributária o valor total de R\$ 102.301,06, conforme detalhado por meio de planilha apresentada no curso do procedimento fiscal.

Em resposta à intimação na ação fiscal para proceder ao detalhamento do custo de aquisição das ações, o fiscalizado apresentou a planilha de fls. 74. Nela há o registro das capitalizações de lucros e reservas de lucros nos anos de 1996, 1997, 2009 e 2010, que se deu a partir de alteração do valor nominal da ação, respeitado o percentual das participações societárias detidas pelo recorrente igual a 0,58 % do capital social (160/184).

Na apuração do custo de aquisição, a autoridade fiscal ignorou tais capitalizações de lucros e reservas, tendo em conta o silêncio sobre o tema no Termo de Constatação Fiscal. Por sua vez, o acórdão de primeira instância, ao enfrentar a alegação de defesa, concluiu que o incremento no custo de aquisição somente é possível quando a incorporação de reserva e lucros resulta de bonificações, que configuram ações novas, em número proporcional às já possuídas.

Pois bem. Com relação às pessoas físicas e jurídicas, a possibilidade de atualização do custo da aquisição de participações societárias decorrentes 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, dispositivo da legislação que vinha reproduzido no art. 135 do RIR/99:¹

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

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.

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.

(DESTAQUEI)

Numa primeira leitura, a expressão "quotas ou ações distribuídas" utilizada pela legislador pode conduzir ao entendimento de que é imprescindível a distribuição de novas quotas ou ações para usufruir do ajuste no custo fiscal de aquisição de participação societária, excluindo-se a situação de capitalização de lucros ou reservas de lucros sem alteração do número de ações.

Acontece que o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, ao possibilitar o incremento de valores no custo de aquisição, não teve a pretensão de restringi-lo a novas ações ou de proibir a atualização do custo pela capitalização de lucros ou reservas de lucros acumulados sempre que o acréscimo de capital não se concretize através da modificação do número de ações da companhia, tal como pela técnica de aumentar o valor nominal das ações já existentes.

O alcance do vocábulo "distribuídas" é determinado pelos preceitos das leis societárias, em que é dada a possibilidade de capitalização de lucros ou reservas de lucros com ou sem a distribuição de novas ações.

Deveras, não se percebe um motivo plausível para que a capitalização de lucros, ou de reservas constituídas com esses lucros, quando não ocorre a emissão de bonificações, possa receber um tratamento tributário diferenciado e, ao mesmo tempo, menos favorecido, dissociado da realidade econômica, fiscal e contábil.

Com ou sem emissão de novas ações pela companhia, ambas as capitalizações possuem como origem os resultados apurados pela pessoa jurídica a partir do mês de janeiro de 1996, devidamente tributados com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Presumivelmente, o acréscimo patrimonial para o beneficiário é o mesmo na forma de recebimento de bonificações ou mediante aumento do valor nominal das ações já existentes.

Além do mais, a 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.

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.

A partir desse tratamento tributário, é possível a distribuição aos sócios com isenção de lucros ou, alternativamente, a aplicação pelos sócios dos mesmos recursos isentos distribuídos para a subscrição de capital social, nesta hipótese, sem dúvida, agregando-se custo adicional à sua participação societária, com reflexo na apuração do ganho de capital, em eventual alienação futura.

Todavia, o contexto normativo da isenção do imposto de renda prevista em lei poderia levar à priorização da distribuição de lucros pelos sócios e acionistas, em detrimento da oportunidade de retenção e investimento deles na própria sociedade, o que não parece apropriado a lei incentivar.

Com o propósito de estimular o reinvestimento, através do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, o legislador estabeleceu uma espécie de ficção, na medida em que não há efetivo desembolso, pela qual se considera como custo de aquisição das ações distribuídas em decorrência do aumento de capital, o valor equivalente da parcela capitalizada com lucros e reservas correspondentes a esses lucros.

De maneira harmônica, cabe acolher uma disciplina correlata para o caso da companhia que, por conveniência assentada nas leis societárias, escolha a opção de capitalização de seus lucros ou das reservas de lucros sem proceder à alteração do número de ações.

O ponto de vista aqui exposto 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 em relação à interpretação da base de cálculo do ganho de capital apurado no negócio não há vedação para o operador do direito solucionar o alcance da regra de incremento do custo de aquisição levando em conta uma visão sistêmica e teleológica da legislação.

É dever consignar, não só a meus pares, que as linhas acima escritas contêm alguma variação em relação aos fundamentos jurídicos de votos anteriores, em razão de melhor reflexão sobre a controvertida matéria, muito embora, ao final, a conclusão permaneça a mesma.

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 de novas ações, possibilita o incremento no custo de aquisição da ações, em valor equivalente à parcela capitalizada que corresponde à participação societária do sócio ou acionista.

No caso em apreço, o recorrente apontou capitalizações de lucros ocorridas nos anos de 1996, 1997, 2009 e 2010, respectivamente, nos valores de R\$ 13.392,23, R\$ 14.034,08, R\$ 32.017,73 e R\$ 42.857,02, conforme deliberações tomadas em assembleias gerais da companhia (fls. 73/74 e 160/184).

Entretanto, há óbice para considerar o aumento do capital social no custo de aquisição das participações societárias utilizando-se da incorporação de reserva de lucros acumulados em 29/04/1996, na medida em que, de acordo com a minha percepção da deliberação dos acionistas, a capitalização em 1996 está associada ao lucro da companhia do ano de 1995 (fls. 161/164).

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se aos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou seja, não alcança os lucros do ano de 1995. Tal vedação tem previsão atualmente no inciso I do § 2º do art. 141 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, equivalente ao inciso I do § 2º do art. 130 do RIR/99, ambos os diplomas com fundamento na lei ordinária, especificamente no § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o qual não foi revogado pela legislação posterior.

Logo, o custo de aquisição das participações societárias do recorrente, para fins de apuração do ganho de capital devido na alienação, deverá ser acrescido do montante total de R\$ 88.908,83, correspondendo ao valor das capitalizações, mediante lucros acumulados, efetivadas nos anos de 1997 (R\$ 14.034,08), 2009 (R\$ 32.017,73) e 2010 (R\$ 42.857,02).

c) Multa de Ofício e Juros de Mora

Requer a petição recursal a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora sobre os depósitos parciais, na hipótese que se entenda que os valores depositados em juízo não representem o montante integral do crédito tributário, considerando que, apesar disso, estão à disposição da União desde o momento em que realizados.

Pois bem. A autoridade fiscal revisou o custo de aquisição das participações societárias calculado pelo contribuinte, cujo procedimento foi mantido em parte neste voto, o que confirma a majoração do ganho de capital decorrente da venda das ações. Por conseguinte, os depósitos judiciais efetivados pelo sujeito passivo continuam representando um montante inferior ao total do crédito tributário lançado no auto de infração.

O inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), trata o depósito no montante integral como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No sua concepção típica, a realização de depósito é um direito concedido ao contribuinte nos casos em que discorda do lançamento fiscal. Nessa hipótese, em que já ocorreu a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a suspensão da exigibilidade pressupõe o depósito do montante integral do crédito tributário exigido pelo Fisco, isto é, o valor do crédito tributário como um todo, incluindo juros de mora e multa.

Contudo, cada vez mais se utiliza da figura do depósito prévio à constituição do crédito tributário, ou ao menos de uma forma concomitante a ele. Em verdade, tendo em vista a modalidade predominante no país para a constituição do crédito tributário, o depósito se aproxima do chamado "lançamento por homologação", no qual o sujeito passivo apura a matéria tributável e antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150. § 4º, do CTN).

Nesse último caso, previamente ao ato de depósito não houve ato de lançamento, de maneira que o montante depositado, a partir de cálculo feito pelo sujeito passivo, nem sempre manterá paridade com o valor que a Fazenda Pública entende como devido.

O depósito parcial, assim qualificado porque em montante inferior ao valor exigido através do lançamento de ofício, faz surgir a reflexão sobre a incidência de multa e juros de mora no momento da lavratura do auto de infração, quando o depósito é efetivado em momento anterior ao início da ação fiscal.

Os juros de mora são calculados sobre o tributo não pago, com a finalidade de compensar a falta de disponibilidade dos recursos financeiros pelo Poder Público. Os efeitos da mora sobre o tributo são automáticos, pois é suficiente a falta de pagamento até a data de vencimento, já que indiferente, a princípio, o motivo que determinou a ausência do recolhimento do crédito tributário (art. 161, do CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Com base na legislação de regência, o depósito efetivado até a data de vencimento do tributo satisfaz integralmente o crédito tributário até o valor por ele coberto, quando é repassado à Conta Única do Tesouro Nacional, ficando disponível para o credor enquanto perdurar a ação judicial, pelo que não é razoável configurar a mora que justifica a incidência dos juros.

Eis a redação da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de impostos e contribuições federais.

Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

(...)

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

(...)

Art. 2º -A (...)

§ 1º Os juros dos depósitos referidos no caput serão calculados à taxa originalmente devida até a data da transferência à conta única do Tesouro Nacional.

§ 2º Após a transferência à conta única do Tesouro Nacional, os juros dos depósitos referidos no caput serão calculados na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

(...)

(DESTAQUEI)

Como se observa, a partir da realização do depósito, os valores passam a integrar o patrimônio público, repassados que são para a Conta Única do Tesouro Nacional, representando efetiva disponibilidade financeira ao credor, na medida em que somente na hipótese de decisão favorável ao sujeito passivo poderá retornar ao acervo patrimonial do particular.

É de se assinalar, a título de comparação, que o depósito extrajudicial obedece a mesma sistemática, já que também previsto na Lei nº 9.703, de 1998, o qual tem por finalidade livrar o sujeito passivo da fluência dos juros de mora quando faça a opção de discussão do crédito tributário na via administrativa.

A multa possui natureza distinta dos juros, eis que é uma penalidade, uma sanção pelo atraso no cumprimento da obrigação tributária. Se o depósito até o prazo de vencimento do tributo não autoriza a incidência dos juros, o que dizer da aplicação de penalidade.

O depósito é um direito subjetivo, cuja aplicação de penalidade pelo exercício de uma prerrogativa não se justifica, sob pena de obstaculizá-lo. Além disso, a partir do depósito do montante não há que se falar em mora, visto que o sujeito passivo realizou o adimplemento da obrigação tributária no prazo legal.

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

O raciocínio aqui mostrado não implica afronta ao enunciado Súmula nº 5, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); pelo contrário com ele se põe em harmonia:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Realmente, quanto aos juros de mora sobre o tributo não pago no vencimento, o depósito parcial produz os mesmos efeitos do depósito no montante integral, na exata proporção dos depósitos efetuados.

Por conseguinte, o depósito parcial do imposto de renda, até a data de vencimento do tributo, como ora se cuida, assegura sobre o valor depositado a não incidência dos juros de mora e impede, na mesma medida, a aplicação de multa de ofício no lançamento fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) acrescentar o valor de R\$ 88.908,83 ao custo de aquisição das participações societárias; e (ii) afastar a imposição da multa de ofício e dos juros de mora sobre a parcela do imposto de renda depositada em juízo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess