



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

**Processo n°** 15983.720473/2011-49  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2402-006.078 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FLORA ALEXANDRINA GUIMARAES CASTELO BRANCO MACHADO

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

Ano-calendário: 2006

DOAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO. CRITÉRIOS JURÍDICOS NORMATIVOS. INOBSERVÂNCIA.

É incabível o lançamento do imposto de renda quando se verifica que o ganho de capital foi apurado em desconformidade com os critérios jurídicos determinados pelas disposições normativas que disciplinam este procedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Cuida o presente de Recurso de Ofício em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que considerou procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração em 11.11.2011 para constituição de IRPF no valor principal de R\$ 2.606.958,00, acrescido da multa de ofício (75%) e dos juros legais - Selic.

A autuação decorreu da constatação da infração a seguir:

1 - Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos - Omissão de ganhos de capital na doação em adiantamento de legítima ou na dissolução da sociedade conjugal/união estável - exercício 2007.

Com relação à descrição dos fatos, valho-me do relatório do acórdão recorrido às fls. 551/563, eis que bem retrata o apurado:

*Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal contido no feito (fls. 11 a 17), o lançamento do imposto cumulado com os mencionados consectários legais decorreu do ganho de capital no valor de **R\$ 17.379.720,00**, apurado em face da doação por parte da contribuinte para seis filhos, ocorrida em novembro de 2006, de 33.000.000 de ações da Cia. de Bebidas das Américas – AMBEV, cujo valor real montou à quantia de R\$ 42.018.300,00, em contrapartida do respectivo custo de aquisição, no montante de R\$ 24.638.580,00.*

Regularmente intimada, apresentou Impugnação que foi julgada procedente pela DRJ.

Do Voto que integrou o acórdão, colhem-se os seguintes pontos que, à juízo daqueles julgadores, demonstrariam o desacerto do critério adotado pela Fiscalização na apuração da base de cálculo do imposto exigido, que acabou por não condizer com os ditames normativos que disciplinariam a espécie.

São eles:

**1 - Equívoco na identificação do valor na transferência de propriedade das ações doadas.**

A Fiscalização considerou que a contribuinte havia doado ações da AMBEV, no valor de R\$ 7.003.050,00 para cada um dos seis filhos, perfazendo um total de ações doadas no valor de R\$ 42.018.300,00, que, subtraído do valor do custo total de aquisição atribuído a essas ações, no importe de R\$ 24.638.580,00, resultaria em um ganho de capital tributável no valor de R\$ 17.379.720,00.

Que os R\$ 7.003.050,00 não corresponderiam ao valor constante da DIRPF da doadora, nem representariam o valor de mercado das referidas ações no ano-calendário em que se deram as doações.

Que as doações sequer haviam sido informadas na DIRPF/07 da autuada, sendo certo que aquele valor de R\$ 7.003.050,00 havia sido informado à Fiscalização como sendo o das referidas ações, avaliadas, contudo, em 2008.

## **2 - Equívoco na identificação do valor de custo das ações doadas.**

Que a Fiscalização teria se valido - como custo das ações doadas, do custo de aquisição unitário das ações ordinárias (R\$ 0,66828) e das ações preferenciais (R\$ 0,81191) que foram herdadas pela contribuinte em 2006, sem observar que a contribuinte, além das ações herdadas naquele ano, já detinha mais ações da mesma companhia em carteira, ações essas que foram adquiridas em distintos episódios e períodos, pelo que, sem poder determinar com segurança quais ações da contribuinte foram doadas aos seis filhos, far-se-ia necessário apurar o custo de aquisição das ações doadas pelo critério do custo médio ponderado de cada ação, na hipótese de este custo ser declarado ou informado pela doadora, ou mesmo considerá-lo igual a zero, na ausência do valor pago na aquisição das ações, isto na hipótese de este custo não poder ser determinado, a teor das disposições contidas no art. 16, §§ 3º, 4º e 5º, e no art. 18, incisos I a IV, ambos da IN SRF n.º 84, de 2001.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

Como se nota dos pontos acima destacados, a decisão recorrida entendeu ter havido erro no critério adotado pela Fiscalização, em especial, na apuração da base de cálculo do imposto exigido.

Forçoso o reconhecimento do equívoco, embora não o veja como erro na adoção do critério de determinação da base de cálculo. Longe disso.

Vejamos o que diz o artigo 23 da Lei 9.532/97.

*Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.*

*§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.*

(...)

*§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.*

Em suma, se o doador promover a transferência de propriedade a título de adiantamento da legítima pelo valor que consta de sua declaração, não haverá ganho tributável pelo IR, desde que, decerto, o donatário tenha o incluído em sua DIRPF por aquele mesmo valor de transferência que constou da do doador.

Por outro lado, caso o doador avalie o bem a valor de mercado e o transfira, nesses termos, ao donatário, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam de sua declaração de bens, sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

Perceba-se que não se trata da apuração de capital nas clássicas alienações do artigo 3º da Lei 7.713/88, mas de hipótese legal que visou prevenir a evasão de IR. A razão de ser dessa inovação legislativa está expressamente consignada na exposição de motivos da MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97. Confira-se:

A medida, como se vê, tem caráter meramente de controle, como forma de prevenir a evasão de imposto de renda, hoje comumente verificada nesses casos de sucessão, sem, todavia, obrigar herdeiros ou doadores a dispor de bens para fazer face ao pagamento do imposto no ato da transferência.

Note-se que, do texto legal, em consonância com o que pretendeu a norma, extraem-se algumas circunstâncias que, ao ver deste relator, devem ser observadas na apuração do ganho tributável. São elas, neste caso:

- 1 - a DIRPF relativa ao ano em que se dera a transferência;
- 2 - o valor lá declarado como sendo o de aquisição - observadas, certamente, sua idoneidade; e
- 3 - o valor pelo qual é transferido o bem, sendo que, na sua ausência, aquele de que se aproveitou o donatário em sua DIRPF.

Não resta dúvida de que a transferência das ações, neste caso, não se deu pelo mesmo valor que constava da declaração de bens do doador, visto que, embora a recorrente tenha omitido referida informação em sua DIRPF/07, os donatários, em suas DIRPF/08, informaram o recebimento pelo valor de R\$ 700.305,00, que a considerar o erro de digitação (supressão de um "zero"), perfaria um total superior ao somatório dos valores lá anteriormente declarados pela autuada.

Da mesma forma, tenho que os critérios adotados para a determinação da base de cálculo do tributo não se afastaram da estrutura acima, decorrente da norma legal, não havendo que se falar, a meu ver, no cometimento de qualquer erro de direito no lançamento e/ou erro no critério adotado. Vale dizer, não houve erro na determinação da base de cálculo do tributo, mas sim na sua valoração.

Em outras palavras, buscou a Fiscalização o valor da transferência dos bens no ano da doação e o respectivo valor de custo de aquisição declarado em DIRPF.

Não me parece que a autoridade lançadora tenha tido a real intenção de valer-se de um valor de avaliação referente a 2008, para apuração do ganho em 2006.

A própria resposta da autuada, às fls. 203/205, que passou a estar, agora, bem clara após a sua Impugnação, não pareceu, aos olhos da fiscalização, estar tratando de valor diverso do de R\$ 7.003.050,00.

É o que se depreende do excerto a seguir, que constou do Termo de Verificação Fiscal de fls.10/17:

Não foram lançadas as doações efetuadas aos seus 6 filhos na DIRPF/2007 (ac 2006), tendo sido efetuado este lançamento apenas na DIRPF/2009 (ac 2008) e, ainda assim, conforme informação da própria contribuinte, transcrita no item 6 acima, de forma incorreta. Observa-se que o valor individual da doação seria de R\$ 7.003.050,00 e não de R\$ 700.305,00 como constou em sua declaração, bem como em todas as DIRPF de seus 6 filhos, elaboradas, da mesma forma, com o valor incorreto;.

Considerando que a contribuinte apresentou o Documento de doação de 2.500.000 ações ordinárias e 3.000.000 de ações preferenciais a cada um de seus filhos e tendo em vista que a mesma informou, conforme descrito no item 6 acima, que o valor declarado para cada um de seus seis filhos é de R\$ 7.003.050,00, a composição de toda a doação fica estabelecida conforme quadro abaixo:

QUADRO DA DOAÇÃO DE AÇÕES REALIZADA EM NOVEMBRO/2006

RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS	NÚMERO DE AÇÕES ON	NÚMERO DE AÇÕES PN	TOTAL DE AÇÕES DOADAS	VALOR DECLARADO DIRPF/2008	VALOR REAL DA DOAÇÃO (CONF. INF. DA CONTRIB.)
INÊS M. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
CARLA M. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
ROSA M. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
SILVANO J. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
LAURA M. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
FLORA M. C. B. L. MACHADO	2.500.000	3.000.000	5.500.000	700.305,00	7.003.050,00
TOTAL	15.000.000	18.000.000	33.000.000	4.201.830,00	42.018.300,00

Aliás, chama-se a atenção para a seqüência de equívocos cometidos pela autuada, que acabaram por dificultar a auditoria fiscal no que toca ao escorrito levantamento da base de cálculo do IR. Confira-se:

Na DIRPF/2007 (e posteriores), foram declaradas todas as ações da AMBEV, sejam Ordinárias ou Preferenciais, na mesma linha do Quadro Bens e Direitos, totalizando o valor de R\$ 1.847.182,10, apesar do valor do custo unitário dessas ações serem diferentes. Em contrapartida, as ações adquiridas por herança foram lançadas isoladamente, separando-se as ações ON das PN com a informação do respectivo preço unitário;

Não foram lançadas as doações efetuadas aos seus 6 filhos na DIRPF/2007 (ac 2006), tendo sido efetuado este lançamento apenas na DIRPF/2009 (ac 2008) e, ainda assim, conforme informação da própria contribuinte, transcrita no item 6 acima, de forma incorreta. Observa-se que o valor individual da doação seria de R\$ 7.003.050,00 e não de R\$ 700.305,00 como constou em sua declaração, bem como em todas as DIRPF de seus 6 filhos, elaboradas, da mesma forma, com o valor incorreto;

Da análise da Planilha "Evolução Patrimonial das Ações da AMBEV declaradas nas DIRPF/2007 a 2009", observamos que a contribuinte sempre declarou a quantidade de ações em unidades. Note-se, a título de ilustração, que os valores dos preços unitários das Ações adquiridas por herança, declarados na descrição dos Bens/Direitos, estão informados por lote de 1000 (um mil) ações, qual seja R\$ 668,28 para um mil Ações Ordinárias e R\$ 811,91 para um mil Ações Preferenciais, donde deduz-se que o preço unitário para cada ação será de R\$ 0,66828 e R\$ 0,81191 respectivamente, conforme Quadro abaixo:

É dizer: vislumbro que a única ressalva que a Fiscalização tinha quanto a esse valor, referia-se, tão somente, ao erro quanto a estar declarado na DIRPF/09 e não e na DIRPF/07. Não me afigura que o autuante tenha, livre e conscientemente, eleito um valor sabidamente relativo a uma avaliação de 2008, como se em 2006 fosse. Não me está claro, desse modo, que tenha havido equívoco na valoração jurídica do fato, mas sim, na avaliação do próprio fato.

O que se teve, em verdade, foi uma má avaliação dos dados de que dispunha; o cometimento de erro procedimental ao valer-se, equivocadamente, da informação prestada como se o valor de R\$ 7.003.050,00 referisse à avaliação das ações em 2006, relativo a cada donatário, mas que houvera sido - apenas e erroneamente - declarado na DIRPF/09.

Não vejo, nesse ponto, qualquer erro conceitual ou de interpretação atinente à regra matriz. Houve sim, ao olhos deste relator, erro na exteriorização da norma, vale dizer, na forma como a autoridade fiscal concretizou a obrigação tributária segundo os fatos tais como absorvera.

No que toca ao valor de aquisição, o dispositivo legal determina ser aquele pelo qual o bem constava declarado.

No caso em análise, a atuada efetuou a doação das ações em quantidade maior do que as que havia recebido pelo encerramento do arrolamento. Ou seja, teria doado 33.000.000 de ações, ao passo que recebera, em 2006, apenas 22.987.562, levando-se à conclusão que acabou doando, também, ações que já detinha em seu patrimônio.

O fato é que a Fiscalização valeu-se do custo unitário daquelas ações - ordinárias e preferenciais - recebidas em 2006, para aplicar ao total das doações, após ter consignado que as ações que a atuada detinha antes de 2006 haviam sido declaradas, em sua DIRPF/07, em um único campo na Declaração de Bens e Direitos, não especificando o valor unitário por cada espécie, mas, tão somente, as suas quantidades. Confira-se:

Na DIRPF/2007 (e posteriores), foram declaradas todas as ações da AMBEV, sejam Ordinárias ou Preferenciais, na mesma linha do Quadro Bens e Direitos, totalizando o valor de R\$ 1.847.182,10, apesar do valor do custo unitário dessas ações serem diferentes. Em contrapartida, as ações adquiridas por herança foram lançadas isoladamente, separando-se as ações ON das PN com a informação do respectivo preço unitário;

Assim, considerando que foram doadas 33.000.000 ações e que o valor de aquisição foi levantado em relação às 22.987.562 ações recebidas em 2006, o valor de aquisição relativo àquele excedente de 10.012.438, que corresponderia a apenas e aproximadamente 1/3 do total doado, teria sido determinado em desacordo com os critérios legais.

Pois bem.

O artigo 23 da Lei 9.532/97 não especifica a forma como se atribuirá valor de aquisição a essas ações, notadamente no caso em que não se especifica - na DIRPF - o custo unitário por espécie e as aquisições tenham se dado em períodos distintos.

Por sua vez, o artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, em que pese não tratar, especificamente, do caso em tela, mas sim dos casos **de alienação** de participações societárias, traz determinação que, definitivamente, não vejo como ser aqui aplicada em sua integralidade. Vejamos:

O § 3º daquele artigo estabelece que o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela **média ponderada dos custos unitários, por espécie**, desses títulos, sendo que o custo médio de cada ação será:

*I - é igual ao resultado da divisão do valor total de aquisição das ações ou quotas em estoque pela quantidade total de ações ou quotas em estoque, inclusive bonificadas;*

*II - multiplicado pela quantidade de ações ou quotas alienadas, constitui o custo de aquisição para efeito da apuração do ganho de capital;*

Assim, para se determinar o custo médio faz-se necessário que se tenham discriminados os valores e quantidades, por espécie, das ações.

Como já dito alhures, a autuada, em sua DIRPF/07 e com relação às ações que já detinha antes de 2006, não especificou quanto do valor lá declarado (R\$ 1.847,182,10), referia-se às ações ordinárias e às preferenciais, o que acabou por impossibilitar a aplicação, na íntegra, daquele §3º, na medida em que não se tinha, por espécie, o valor total de aquisição das ações.

Por sua vez, penso que o critério determinado pelo inciso IV do artigo 18 daquela IN, deva ser aplicado na absoluta ausência do valor pago. Vale dizer, quando não se tem, por qualquer outro meio ou método razoável, o valor pago pelo bem ou direito. Não me parece ter sido este o caso.

A título meramente ilustrativo, perceba:

**Se mantivéssemos a mesma relação de preços** entre as ações de 2006, ou seja, as preferenciais 21,5% mais caras do que as ordinárias, teríamos os custos para aquelas que já detinha, estimados, a rigor, nas seguintes montas: ORDINÁRIAS - R\$ 752.917,50 e PREFERENCIAIS - R\$ 1.094.264,60, que somadas àquelas recebidas em 2006, perfariam:

	AMBEV - DIRPF/07				CUSTO UNIT
	QUANTIDADE		VALOR		
	ORDINÁRIAS	PREFERENCIAIS	ORDINÁRIAS	PREFERENCIAIS	
ADQUIRIDAS ANTES DE 2005	10.879.080		752.917,50		0,06921
ADQUIRIDAS ANTES DE 2005		13.013.402		1.094.264,60	0,08409
ADQUIRIDAS EM 2006	6.897.000		4.609.127,16		0,66828
ADQUIRIDAS EM 2006		16.090.562		13.064.088,19	0,81191
<b>TOTAL=&gt;</b>	<b>17.776.080</b>	<b>29.103.964</b>	<b>5.362.044,66</b>	<b>14.158.352,79</b>	
DOAÇÃO EM 11/2006	15.000.000	18.000.000			

CUSTO FISCALIZAÇÃO =>	10.024.200,00	14.614.380,00	<b>total=&gt;</b>	<b>24.638.580,00</b>
CUSTO ESTIMADO =>	4.524.657,29	8.756.551,18	<b>total=&gt;</b>	<b>13.281.208,46</b>

O critério adotado pela fiscalização, neste caso, estendendo ao total das ações doadas, por espécie, o custo unitário, também por espécie, apurado pelo recebimento daquelas de 2006, além de, a meu ver, não contrariar norma em sentido diverso, não traz, a rigor, prejuízo à autuada no que toca àquele excedente de 10.012.438 ações, seja por não ter sido atribuído a ele, custo zero, seja porque, muito provavelmente, o valor a ele atribuído tenha se dado a maior, se comparado com o(s) da(s) aquisição(ões) anterior(es).

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento e, nos termos da fundamentação acima, ANULAR o lançamento, por vício formal, a teor do artigo 173, II do CTN.

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Redator Designado

Em que pese as articuladas aduções do D. Relator, entendo não haver reforma a ser efetuada na decisão de piso.

Aliás, o acórdão objeto do recurso de ofício enfrentou com maestria as peculiaridades do caso, sendo que, não discordando de seus termos, peço a devida vênia para que parte de sua fundamentação passe a integrar o presente encaminhamento, *verbis*:

(...)

Superadas essas questões, considero, todavia, que assiste razão à impugnante no concernente à apuração da base de cálculo do imposto de renda exigido, eis que a autoridade autuante apurou o ganho de capital em causa em desconformidade com as disposições normativas que disciplinam este procedimento.

Mais precisamente, o art. 20 da IN SRF n.º 84, de 2001, determina o seguinte:

*Art. 20 . Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável. (grifei).*

No caso dos autos, a fiscalização considerou que a contribuinte havia doado ações da AMBEV, no valor de R\$ 7.003.050,00 para cada um dos seis filhos, montando a um total de ações doadas no valor de R\$ 42.018.300,00, que, subtraído do valor do custo total de aquisição atribuído a essas ações, no importe de R\$ 24.638.580,00, resultaria em um ganho de capital tributável no valor de R\$ 17.379.720,00.

Ocorre, todavia, que, ao revés do que determina a precitada legislação de regência, o valor de R\$ 7.003.050,00 em ações, para cada um dos seis filhos, não corresponde ao valor constante da declaração de ajuste anual da doadora, nem representa o valor de mercado das indigitadas ações no ano-calendário em que se deram as doações.

A rigor, a contribuinte sequer informou, na DIRPF 2007, as doações que realizara em 2006, além do que referido valor só foi informado pela contribuinte durante o procedimento fiscal, porém, como sendo o valor das indigitadas ações avaliadas em 2008, a teor do que se verifica na resposta à intimação fiscal, de fls. 203 e 204, onde consta *in verbis*:

2. Com relação as doações esclareço que:

a) O lançamento realizado em 2009 ano base 2008 como doação, no valor de R\$ 700.305,00 – foi totalmente equivocado, pois, as doações foram realizadas em 2006 e deveriam ter sido lançadas no exercício de 2007, e o valor deveria ser apurado no ano de 2006.

b) Conforme se vê pela declaração IR de sua filha FLORA MARIA, o lançamento de doação foi efetuado no exercício de 2007 ano base 2006.

c) Por outro lado o valor da doação deveria ter sido o valor apurado no ano da doação 2006 e não o valor de 2008, e ainda, **errou o contador no valor das ações lançadas em 2008 que seriam de R\$ 7.003.050,00 e não de R\$ 700.305,00** como lançado.

d) Em resumo o Sr. Contador lançou o recebimento das doações em 2006 para os beneficiários e deixou de excluir o IR da doadora. **Em 2009 quando percebeu o engano fez o lançamento da doação com os valores atualizados, e ainda errado.** No IR da doadora.

Ademais disso, verifica-se que a fiscalização também se equivocou ao atribuir às ações doadas pela contribuinte o custo de aquisição unitário das ações ordinárias (R\$ 0,66828) e das ações preferenciais (R\$ 0,81191) que foram herdadas pela contribuinte em 2006, sem observar que a contribuinte, além das ações herdadas naquele ano, já detinha mais ações da mesma companhia em carteira, ações essas que foram adquiridas em distintos episódios e períodos, pelo que, sem poder determinar com segurança quais ações da contribuinte foram doadas aos seis filhos, far-se-ia necessário apurar o custo de aquisição das ações doadas pelo critério do custo médio ponderado de cada ação, na hipótese de este custo ser declarado ou informado pela doadora, ou mesmo considerá-lo igual a zero, na ausência do valor pago na aquisição das ações, isto na hipótese de este custo não poder ser determinado, a teor das disposições contidas no art. 16, §§ 3º, 4º e 5º, e no art. 18, incisos I a IV, ambos da IN SRF n.º 84, de 2001, e que determinam *ipsis litteris*:

Art. 16 .....

(...)

§ 3º Para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses títulos.

§ 4º O custo médio ponderado de cada ação ou quota:

I - é igual ao resultado da divisão do valor total de aquisição das ações ou quotas em estoque pela quantidade total de ações ou quotas em estoque, inclusive bonificadas;

II - multiplicado pela quantidade de ações ou quotas alienadas, constitui o custo de aquisição para efeito da apuração do ganho de capital;

III - multiplicado pelo número de ações ou quotas remanescente, constitui o valor do estoque desses títulos.

*§ 5º A cada aquisição ou baixa devem ser ajustadas as quantidades em estoque e os custos total e médio ponderado, por espécie, das ações ou quotas.*

*(...)*

*Custo na ausência do valor pago*

*Art. 18 . Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:*

*I - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*

*II - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante anterior;*

*III- o valor corrente na data da aquisição;*

*IV - igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.*

Dado este quadro, tendo em vista que o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora, na apuração da base de cálculo do imposto exigido, não condiz com os ditames normativos que disciplinam a espécie, considero que o lançamento atacado não pode prosperar.

Em adição a essas bem traçadas razões, tenho por oportuno fazer algumas observações.

Conforme já mencionado no acima reproduzido voto condutor da decisão vergastada, não foi utilizado o valor constante na DIRPF do ano-calendário em relevo para fins de determinação da valor da doação/alienação, tampouco o valor de mercado à época.

O procedimento fiscalizatório apresenta assim clara discrepância frente às hipóteses previstas na legislação de regência para tal determinação, porém, ainda que talvez com excessiva liberdade, poderia se admitir a utilização do valor disposto na declaração de ajuste do ano-base de 2008, diante das inegáveis evidências da ocorrência de fato na situação, consoante reconhecido pela própria recorrente.

No pertinente ao custo de aquisição, entretanto, havia informações constantes na DIRPF/2007 que denotavam claramente ser ela possuidora de bem mais ações do que as que serviram de suporte para a apuração desse custo pela fiscalização.

Considerando o fato da autuada ser não residente, e de se tratar de informação relativa a ações de empresa negociada em bolsa, poderia ter a autoridade fiscal diligenciado a empresa ou a empresa que custodiava os títulos para fins de traçar um histórico adequado e compatível com a realidade das quantidades e respectivos preços dos ativos de propriedade da recorrente.

Ou mesmo, caso entendesse que o ônus de prova era todo da contribuinte, atribuir o custo de aquisição igual a zero, com base na legislação mais acima transcrita.

Porém preferiu utilizar-se do custo de aquisição unitária de apenas uma parcela das ações ordinárias, estendendo-o ao total das ações alienadas, sem suporte legal, ainda que esse método pareça razoável, sob certo prisma.

Configurado, por conseguinte, o descumprimento das legislações que concernem tanto à determinação do valor de alienação, quanto do custo de aquisição, levando a um dimensionamento equivocado do consequente normativo da regra de incidência tributária,

---

ou seja, da base de cálculo. Tal feito, forçoso reconhecer, não se confunde com vício formal, mas se refere a própria materialidade da autuação, no seu aspecto quantitativo.

Ainda que se pondere que irregularidades na base de cálculo do lançamento que não causem prejuízo ao sujeito passivo possam ser eventualmente ajustadas ou corrigidas, forte no art. 60 do Decreto nº 70.235/72, o que se verifica na espécie é, além da não observância das normas de regência, a falta de consideração da realidade fática subjacente, quando resta claro que parte das ações foram, inegavelmente, adquiridas por preço diverso do que pautou os cálculos da autuação.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson