



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.730492/2017-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.478 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente VERNI KITZMANN WEHRMANN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 15/03/2013

NULIDADE, CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E ATO PRATICADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE.

São nulidades no processo administrativo fiscal as resultantes de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despacho e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, 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 sócio ou acionista na investida. A incorporação ao capital social de ajuste de avaliação patrimonial não permite o aumento do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Marcelo Freitas de Souza Costa que entenderam pela necessidade de inclusão da pessoa jurídica no polo passivo; no mérito, dar parcial provimento para: 1) por unanimidade, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, e 2) por maioria, manter o restante do lançamento, vencido o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa que dava integral provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão

Ordinária. Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital obtido na alienação de participação societária.

Impugnado o lançamento (e-fls. 3047 a 3072), a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 3126 a 3137).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 3147 a 3185) em que se alegou:

- a) A nulidade por erro na identificação do sujeito passivo;
- b) A nulidade porque não teria sido fiscalizada a pessoa jurídica;
- c) A improcedência do lançamento por confusão e erros na descrição dos fatos e na capitulação legal;
- d) Inexistência do fato gerador, porquanto o custo das quotas alienadas foi determinado pela incorporação de reserva de capital resultante de reavaliação de ativos intangíveis.
- e) Não houve ação dolosa que justificasse a qualificação da multa, pois o recorrente apenas espelhou em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) o valor do patrimônio contabilmente registrado pela pessoa jurídica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Preliminares

O recorrente alegou a nulidade do feito porque não teria havido a fiscalização na pessoa jurídica para comprovar os fatos relacionados à reavaliação patrimonial. Também alegou nulidade por erro na sujeição passiva. Por fim, alegou a nulidade em face de inconsistência e erros contidos no relatório fiscal.

As nulidades no processo administrativo fiscal são as que contam do art. 59 do Decreto n 70.235, de 6 de março de 1972, e se resumem a apenas duas hipóteses: 1) termos e

atos lavrados por autoridade incompetente e 2) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O recorrente não demonstrou a existência de qualquer ato lavrado por pessoa incompetente ou despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente.

Quanto à ausência de fiscalização na pessoa jurídica, não consigo vislumbrar como isso poderia ter prejudicado a defesa do recorrente. Ainda que tivesse havido fiscalização, em nada se aproveitaria a este processo, pois o recorrente se defende dos fatos narrados pela acusação fiscal trazidos nestes autos. Eventual matéria de fato ou de direito relacionado à pessoa jurídica que pudesse ser útil à defesa, deveria ser por ela apresentada neste processo.

O Autoridade Fiscal indicou que o aumento do capital social da empresa teria ocorrido em 19/10/2012, quando, segundo o recorrente, esse fenômeno não teria acontecido nessa data. Além disso, segundo o recorrente, teria sido informado data e descrição de um evento que não teria ocorrido exatamente como descrito no relatório fiscal.

Percebo que esses alegados erros na descrição dos fatos não causaram qualquer prejuízo à defesa. Neste ponto, reproduzo o que consta do acórdão *a quo*, com endosso:

No presente caso, os pretensos erros indicados pelo autuado não interferem no custo de aquisição da participação societária envolvendo a Wehrtec Tecnologia Agrícola Ltda, que será analisado no momento oportuno.

Conclui-se, pois, que não se pode arguir o cerceio de defesa em virtude de o autuante ter descrito minuciosamente os fatos, demonstrando a consonância da matéria constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata presente na norma jurídica. Por meio da descrição dos fatos, o agente fiscal estabeleceu a conexão entre todos os meios de prova coletados e produzidos e explicitou a linha de encadeamento lógico destes elementos.

Portanto, mesmo com eventuais erros de indicação de datas, o liame entre os fatos ocorridos na empresa, relacionados à reavaliação da participação societária, e o ganho de capital aqui tratado foi perfeitamente delineado na acusação fiscal e, inclusive, o recorrente se defendeu desses fatos, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário. Não vejo, pois, nenhum prejuízo à defesa causado pelas imprecisões pontuais do relatório.

A questão as sujeição passiva deve ser analisada no mérito, porquanto a identificação do sujeito passivo é um dos elementos em que consiste o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Rejeito, pois, as preliminares.

2 Mérito

O ponto fulcral do lançamento é o custo da participação societária alienada pelo recorrente.

A alienação se deu por R\$ 90.907.740,00. Na pessoa jurídica, o valor integralizado dessa participação era de R\$ 294.000,00. A Autoridade Fiscal, pois, apurou ganho de capital no valor de R\$ 90.613.740,00 (R\$ 90.907.740,00 - R\$ 294.000,00). O alienante, por

suas vez, atribuiu o custo de R\$ 79.354.077,10 e apurou ganho de capital de R\$ 11.553.662,90. O lançamento decorre justamente dessa diferença, que é de R\$ 79.060.077,10.

O recorrente alega que ajustou o custo do ativo alienado em face da reavaliação do ativo intangível da empresa, nos termos do Pronunciamento Técnico CPF 04.

Consta do relatório fiscal (e-fl. 16):

43. E para justificar o expressivo aumento do custo da sua participação societária no capital social da Wehrtec, o contribuinte alegou uma pretensa necessidade de a pessoa jurídica reavaliar seus ativos intangíveis considerando o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 04. A contrapartida para a reavaliação dos Ativos Intangíveis foi a conta de reserva Ajuste de Avaliação Patrimonial, a qual, posteriormente foi vertida para o Capital Social da pessoa jurídica, provocando em seguida o acréscimo irregular do valor da participação societária dos sócios.

Registre-se, por relevante, que os valores da reavaliação do ativo da pessoa jurídica não transitaram pelo resultado, mas foram diretamente para a conta Capital Social.

Entendo que há um equívoco conceitual nos fundamentos do recorrente: não existe equivalência patrimonial em relação ao patrimônio da empresa investida e o patrimônio da pessoa física investidora. A atualização do valor das ações da empresa, seja lá por que fundamento ou de que modo ocorreu, não tem qualquer relevância para efeito de mensurar o patrimônio do acionista pessoa física, exceto na hipótese do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, na redação vigente à época, autorizava a correção do custo de aquisição da participação societária somente em caso de incorporação de lucros ou reserva de lucros:

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. (Grifei.)

A reavaliação de ativos não se confunde com lucros ou reserva de lucros, cujo conceito está bem delineado no § 4º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

Como se sabe, em matéria de isenção, interpreta-se literalmente a legislação tributária. É o que consta do art. 111 do CTN. Não é possível, pois, utilizar-se da analogia para equiparar o ajuste de avaliação patrimonial, prevista no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, com a reserva de lucros, que está no § 4º daquele artigo. Essa razão, isoladamente, já exclui a possibilidade de se ajustar o custo do ativo alienado do modo que pretendeu o contribuinte.

Além disso, há outra razão, mais teleológica. No caso presente, a reavaliação do ativo sequer foi tributado na empresa.

A Lei nº 9.249, de 1995¹, vedou a atualização do custo patrimônio da pessoa física para efeito de apuração do ganho de capital. Há, porém uma exceção que é a atualização do custo

¹ Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

da participação societária com base na incorporação de lucros ou reservas (de lucros) que tenham sido tributados na pessoa jurídica, nos termos do § 3º do art. 16 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988². No caso, essa atualização do valor do ativo não transitou pelo resultado da empresa.

Assim, não vejo como reparar o acórdão *a quo* na matéria, cujo entendimento assumo e transcrevo:

A situação descrita demonstra que o aumento do valor contábil das participações societárias ocorreu sem que houvesse qualquer tipo de desembolso financeiro ou econômico por parte dos sócios, e, todavia, acabou proporcionando uma substancial redução no ganho de capital que ocorreria logo em seguida em razão da transação com a Bayer.

O suporte contábil para a elevação do custo, tendo como contrapartida direta uma conta de reserva patrimonial, fez com que os valores não transitassem pelo resultado da pessoa jurídica, ou seja, surgiram valores milionários no Patrimônio Líquido a título de “Ajuste” de Ativo Intangível que logo em seguida seriam utilizados para o aumento do capital social da pessoa jurídica, porém sem sofrer qualquer tipo de tributação seja na pessoa jurídica seja nos sócios pessoas físicas.

Esse procedimento não era recomendável nem mesmo antes da extinção da conta “reserva de reavaliação”. Na obra “Manual de Contabilidade” de Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, da Editora Atlas (5ª edição) já constava a seguinte observação:

(...) A Reavaliação é um acréscimo de valor de bens do ativo, que provoca um acréscimo também no Patrimônio Líquido, mas ambos por fatores normalmente exógenos à empresa e sempre não realizados. Por isso, tal aumento no Patrimônio Líquido deve ser mantido em conta separada, representando uma espécie de lucro em potencial ainda por se realizar no futuro.

A Reserva de Reavaliação, portanto, não pode tecnicamente nunca ser utilizada para aumento de capital, distribuição de dividendos nem sequer para absorção de prejuízos. Deve ser mantida intacta enquanto o ativo não for realizado. Sua redução só se dá pela transferência a Lucros ou Prejuízos Acumulados nos momentos já discutidos. (destaquei)

O entendimento acima se coaduna com o disposto na Resolução CFC nº 1.004/2004, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a “NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos” (transcrita no item 56 do relatório fiscal), a qual dispõe que a reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital, enquanto não realizada.

Ora, se antes das alterações legislativas a operação realizada já era questionável, entendo que após a edição da Lei 11.638/2007, a referida operação tornou-se ilegal.

(...)

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

² § 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

Ainda sobre o assunto em foco, a Solução de Consulta no. 10 da Cosit, de 03 de fevereiro de 2016, dispõe que:

*(...) **somente** o aumento de capital mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros 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 sócio ou acionista na investida.*

(...)

Portanto, a legislação não permite que qualquer aumento de capital tenha reflexos no custo de aquisição da participação societária para fins de se apurar o ganho de capital decorrente de sua alienação. Somente aqueles provenientes de **lucros acumulados** e **reservas de lucros** podem gerar o reflexo citado.

Caber frisar que é necessária a comprovação de que o aumento do capital social teria se dado em decorrência da transferência de valores das contas de **lucros acumulados** e **reservas de lucros**. Não apenas as atas das assembléias da empresa, mas também é necessário que haja comprovação contábil. Provas que o contribuinte deveria ter carreado aos autos, o que não fez.

Ocorre que o recorrente integralizou o capital por R\$ 294.000,00 e vendeu essa participação por R\$ 90.613.740,00. Reavaliou ativos intangíveis de sua própria empresa, incorporou esse novo valor ao seu ativo e pretende que se admita a atualização do custo na pessoa física. Não há, na legislação, hipótese tal. Nesse sentido, invoco os precedentes do Acórdão nº 2402-006.870 e do Acórdão nº 2402-006.601.

Entendo, pois, que o recorrente não poderia ter considerado, para efeito de apuração do ganho de capital, o valor de suas quotas ajustado pela incorporação, na pessoa jurídica, de reserva de capital decorrente da reavaliação de ativo.

Da análise acima decorre, também, a solução do questionamento acerca da sujeição passiva.

O fato gerador do imposto de renda, no caso, foi o recebimento de provento, assim entendido o acréscimo no patrimônio do contribuinte. Não me resta dúvidas de que o patrimônio acrescido foi o da pessoa física que alienou as quotas. O argumento de que o substancial aumento no valor das quotas teria ocorrido na pessoa jurídica é verdadeiro, mas aquele aumento, lá acontecido, não se aproveitaria para a pessoa física, que deveria considerar, como visto alhures, o custo histórico para efeito de apuração do ganho de capital.

Entendo que, neste caso, o sujeito passivo é mesmo a pessoa física, isso porque a legislação determina que o sócio ou acionista deve apurar o ganho de capital pelo confronto do valor da alienação e o custo histórico, ressalvadas as hipóteses legais de reajuste do custo, o que não inclui o aumento do valor da participação pela incorporação de reserva de capital.

3 Qualificação da multa

Quanto à qualificação da multa, percebo que a empresa do recorrente, ao registrar os cultivos no Ministério da Agricultura, obteve relevante valorização patrimonial, que fez refletir em seu ativo. O equívoco do contribuinte foi incorporar essa valorização no seu

patrimônio pessoal, o que acabou por aumentar o custo do bem intangível e, por conseguinte, reduzir o ganho de capital quando da venda.

Não vejo, entretanto, ação dolosa, deliberada, de ocultar a ocorrência do fato gerador ou mesmo omitir informações ao Fisco. Houve, sem dúvida, o aproveitamento indevido, no patrimônio da pessoa física, da valorização que não decorreu de lucros ou reserva de lucros, mas a valorização de fato aconteceu e foi reportada por meio das declarações da pessoa jurídica.

Entendo, pois, que não subsiste a hipótese de qualificação apontada no lançamento.

4 Conclusão

Voto por rejeitar as preliminares e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75% do tributo.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital