



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

Processo nº 10469.722072/2008-23
Recurso nº 912.912 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.646 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2012
Matéria Ganho de Capital
Recorrente WERNER JOST
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

FORMALIZAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabida a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, quando se constata que, diferentemente do alegado pela defesa, a cópia juntada aos autos está assinada pelo relator e pelo de presidente, contendo a indicação dos demais membros do colegiado e sua posição em relação ao julgamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. REFERÊNCIA À
DISPOSITIVO LEGAL CITADO INDIRETAMENTE NO AUTO DE
INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa menção feita pelo julgador de primeira instância à dispositivo legal que, embora não mencionado expressamente no Auto de Infração, é a matriz legal de artigo utilizado na fundamentação do lançamento.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada na decisão de primeira instância não constitui qualquer vício capaz de incorrer em sua desconsideração, mormente quando o julgado *a quo* abordou todos os argumentos da impugnação e expôs seus motivos para acatar ou não as alegações da defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

CUSTO DE AQUISIÇÃO DE QUOTAS POR INCORPORAÇÃO
RESERVA DE REAVALIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL

Na alienação, pelo sócio, de quotas ou ações recebidas por conta da incorporação ao capital social de reserva de reavaliação, o custo de aquisição,

para efeitos da determinação do ganho de capital, não poderá ser igual a zero, uma vez que tal valor foi oferecida a tributação pela pessoa jurídica. O lançamento só subsiste se ficar devidamente comprovado que tal valor não foi oferecido a tributação pela proprietária do bem reavaliado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino (Relatora) e Antonio Lopo Martinez, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Anan Junior.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior – Redator Designado

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 a 10, integrado pelos demonstrativos de fls. 11 e 12, pelo qual se exige a importância de R\$ 897.817,41, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrente de omissão de ganho capital apurado em 17/09/2003.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 4 a 10, no qual o autuante esclarece que:

- o Termo do Início de Procedimento Fiscal foi cientificado ao contribuinte em 27/06/2008, no qual foi solicitada a apresentação da documentação comprobatória referente à apuração do ganho de capital na alienação das quotas relativas a sua participação na empresa Aquatec Industrial Pecuária Ltda, bem como esclarecer o motivo de ter adotado como valor de alienação R\$20.340.000,00 e não de R\$20.400.000,00.
- nessa mesma oportunidade, foi informado ao interessado que as cotas recebidas por incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, tem custo de aquisição zero para fins de apuração do ganho de capital, conforme disposição legal vigente;
- em resposta, o fiscalizado esclareceu que:
 - na apuração do ganho de capital o valor da reserva de reavaliação foi considerado como custo de aquisição, pois em junho de 2003, a empresa procedeu a reavaliação de bens do ativo permanente, nos termos dos art. 8º, §1º, da Lei 6.404, de 1976 e art. 434, §§1º, 2º e 3º do RIR/99 e, em 17/09/2003, a reserva de reavaliação foi incorporada ao capital social, constituindo aumento da participação dos sócios, tendo como base legal os arts. 436 e 437 do RIR/99;
 - em 30/10/2003, as cotas dos sócios foram alienadas à Sygen Investimentos Ltda, pelo valor de R\$ 34.000.000,00 e que existia cláusula no contrato de compra e venda segundo a qual estava prevista uma retenção de garantia por parte dos compradores, no valor de R\$100.000,00, para eventuais perdas da sociedade decorrentes de fatos anteriores à transferência da participação, que no caso da não utilização da mesma, seria devolvida aos sócios na proporção da participação societária. Afirma que essa condição não foi cumprida, arcando o contribuinte com a perda de R\$60.000,00 (equivalente a 60% da participação societária);

- informa, ainda, que caso análogo ocorreu em relação ao Valor Condicionado a Resultados Futuros, no montante de R\$5.000.000,00, em que o contribuinte teria direito a R\$3.000.000,00, visto que o recebimento de tal valor estava condicionado a metas previamente determinadas a serem alcançadas, as quais não se concretizaram.
- a fiscalização, analisando a documentação apresentada, acatou os esclarecimentos do contribuinte em relação ao valor de alienação, mas considerou zero o custo das quotas relativas a integralização da reserva de reavaliação, por entender que o art. 10, parágrafo único da Lei 9.249, de 1995, e o art. 135 do RIR/99 é restrito a incorporação de capital por reserva de lucros não se aplicando à incorporação de reserva de reavaliação. Aduz que os artigos relacionados pelo contribuinte (arts. 434, 436 e 437 do RIR/99), referem-se a efeitos e procedimentos tributários a serem observados pela pessoa jurídica e que, no caso, o lançamento foi efetuado na pessoa física (aplicando-se os arts. 41 e 135 do RIR/99, conforme indicado no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal à fl. 239).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 234 a 257, instruída com os documentos de fls. 258 a 374, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 383 a 388):

Devidamente cientificado, compareceu o Impugnante ao processo para apresentar peça de defesa, à qual juntou pareceres elaborados pelos advogados José Delgado, ex Ministro do Superior Tribunal de Justiça, e Gilberto Luiz do Amaral, presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário e do Instituto de Governança Tributária.

Em nome da clareza, sintetizaremos os argumentos trazidos na peça que instaura a fase litigiosa, respeitando a sistematização adotada em tal peça processual:

I DOS FATOS E FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO FISCAL

Aduz o defendente que, regularmente intimado, satisfaz aos questionamentos da Fiscalização por meio da apresentação de esclarecimentos e documentos pertinentes, inclusive no que diz respeito à contabilização do laudo de avaliação e à alienação da participação societária na empresa Aquatec, e conseqüente apuração de ganho de capital.

Ressalta que os fatos ocorridos e registrados na contabilidade da empresa, não foram investigados pela Auditora responsável, vez que a fiscalização não recaia sobre a pessoa jurídica.

Frisa que o ponto controvertido e objeto da autuação fiscal é tão somente a suposta “omissão de ganhos de capital obtidos na alienação das cotas da empresa AQUATEC Industrial Pecuária Ltda.”.

II RETROSPECTIVA HISTÓRICA DO TRATAMENTO LEGAL DAS RESERVAS

Nesse ponto, o defendente se propõe a apresentar um panorama histórico da legislação pertinente à constituição e tributação de reservas por pessoas jurídicas.

II.I RESERVAS DE REAVALIAÇÃO

No tocante às reservas de reavaliação, cita o art. 35 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art 3º do Decreto-Lei nº 1.978, de 1982 e art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, com o intuito de firmar a convicção de que o fato gerador, tipificado na lei, para a tributação da reserva de reavaliação sempre teria sido, e continuaria sendo, a efetiva realização do bem na pessoa jurídica.

Busca, assim, caracterizar a reserva como “um lucro em potencial”, que se concretizaria por uma das formas de realização do bem, quando então se confirmaria a única hipótese de incidência do imposto de renda, qual seja, a apuração de acréscimos patrimoniais. Embasa suas conclusões na opinião de Hugo de Brito Machado.

II.II OUTRAS RESERVAS

Aduz, preliminarmente, que a isenção tributária das reservas é tratada, ao longo do tempo, de forma genérica. Cita o art. 3º da Lei 8.849/94, que afasta a tributação do aumento de capital por meio da incorporação de lucros ou reservas.

Destaca a Lei nº 9.249/95, onde se faz menção especificamente à isenção de imposto de renda sobre os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios, esclarecendo, igualmente, que, no caso de incorporação da reserva destes mesmos lucros ao capital social, seu custo de aquisição deve ser igual ao lucro ou reserva de lucro incorporado.

Critica a abrangência dos dispositivos expressamente revogados pela mencionada Lei.

II.III DIFERENCIAÇÃO FISCAL DOS INSTITUTOS

Alega o defendente que o encadeamento cronológico da legislação sobre reservas permitiria firmar as seguintes conclusões:

- a) a reserva de reavaliação e a reserva de lucro são espécies do gênero reservas;
- b) enquanto espécies obtiveram tratamento fiscal diferenciado, quando a lei entendeu necessária fazer a distinção (menciona posteriormente que a IN SRF nº 84/2001 cita o gênero reservas, sem especificação);
- c) as normas de urna não fazem referência a outra mantendo cada uma seu regramento próprio sem qualquer possibilidade de confusão no ato de sua aplicação.

Finda este tópico com o posicionamento do Advogado e Contador Edmar Oliveira Andrade Filho, que destaca que a utilização de reservas para aumento de capital não altera o patrimônio líquido das empresas, discorre sobre a natureza das reservas de lucros e de reavaliação, destacando que, no caso dessa última, em princípio, não há previsão de distribuição aos sócios, salvo nos casos de realização, por meio da utilização econômica do bem ou de sua alienação.

III DA DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS SOBRE RESERVAS DE REAVALIAÇÃO E LUCROS

Nesta seção, apresenta um conjunto de exemplos hipotéticos de apurações contábeis derivadas da reavaliação de bens do ativo de uma empresa fictícia,

aplicando os dispositivos legais que entende pertinentes, segundo a sua convicção, no intuito de dar clareza ao seu pensamento.

Procura demonstrar a existência de equivalência de reflexos contábeis relativos à incorporação dos dois tipos de reservas (lucros ou reavaliação) e defende que, por essa razão, ambos ensejem idênticos efeitos fiscais.

Aduz que, contabilmente, a constituição de reservas, qualquer que seja a espécie, tem sempre o mesmo reflexo: aumento do Patrimônio Líquido. Reconhece a distinção entre o conceito de lucro contábil, renda e lucro fiscal, esse último, definido na legislação com o intuito de possibilitar a delimitação da exigência fiscal.

Defende que não se pode admitir que, para situações contabilmente idênticas, haja discriminação fiscal a ponto de penalizar a sociedade que optar por um ou outro procedimento de incorporação de reservas.

Aduz, finalmente, que se assim fosse, estaria a lei agredindo o princípio da capacidade contributiva e ferindo mortalmente o supremo princípio da igualdade.

IV DA FALTA DE TIPICIDADE ENTRE A CONDOTA DO CONTRIBUINTE E O DISPOSITIVO LEGAL INDICADO COMO NORMA INFRINGIDA

Inicialmente, destaca que compete ao auditor fiscal, certificando o descumprimento de um dever jurídico por parte do contribuinte, proceder ao enquadramento do fato imponible na descrição abstrata da norma tributária, atendendo ao princípio da tipicidade ou legalidade estrita e cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Alega, então que dispositivo legal tido como infringido pelo Contribuinte (art. 10 da Lei nº 9.249/95), não trataria de reservas de reavaliação. Destaca, em contrapartida, que a situação fática a ensejar a Autuação teria sido a apuração de ganho de capital referente a alienação das cotas relativas a sua participação na empresa AQUATEC, tendo a controvérsia fiscal instalado-se sobre a incorporação, ao custo de aquisição inicial, das reservas de reavaliação.

Afirma não haver por parte do fisco qualquer oposição à incorporação realizada com os lucros da empresa e que, desse modo, o caput e parágrafo único do citado art.10 não seriam aplicáveis ao fato, vez que referem-se exclusivamente à apuração de lucros e dividendos.

Defende, por outro lado, que o comando legal em questão não apresenta qualquer vedação ao procedimento de apuração de ganho de capital adotado, o que, no seu sentir, caracterizaria absoluta falta de tipicidade entre o fato e a norma.

Fazendo referência a Carlos Roberto Gonçalves, aduz que se assim desejasse, a Lei expressamente proibiria que os custos de reservas de reavaliação fossem considerados no valor das quotas distribuídas ou, de outra forma, caso pretendesse limitar o alcance do referido comando às reservas de lucro, teria incluído vocábulos que explicitassem tal condição, como apenas, somente e etc.

Aduz, ainda, que não haveria, em toda a legislação tributária, qualquer disposição que objetivamente impedisse a operação de venda de participações societárias tal como realizada pela Defendente no ano de 2003.

Faz referência, neste ponto, as conclusões do parecerista Gilberto Luiz do Amaral, que reconhece a existência de soluções de consulta do ano de 2006, que atribuem custo zero à incorporação das reservas de reavaliação no momento da venda de participação societária, ao que contra-argumenta afirmando que inexistem

vedação ao uso de bonificações de ações ou quotas recebidas em virtude de integralização de reservas de reavaliação.

Entende, pois, que o Fisco estaria baseando suas conclusões na “falta de previsão legal” para utilização das reservas de reavaliação na determinação do custo de aquisição das cotas, ressaltando que a inclusão legal das reservas de lucros não vedaria, textualmente, a inclusão das reservas de reavaliação.

Por fim, conclui que a Auditora Fiscal teria criado, por via de ato administrativo, um fato gerador do Imposto de Renda, que segundo opina o parecerista José Delgado, em parecer que integra a impugnação ora analisada, caracterizaria ficção jurídica e denotaria “odioso abuso de poder”.

IV DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS E DE OUTRAS VEDAÇÕES À FAZENDA PRATICADAS ILEGALMENTE NA AUTUAÇÃO FISCAL

Repisando sua alegação de que estaria configurada a falta de previsão legal para que a reserva de reavaliação incorporada ao capital social de uma empresa possua qualquer reflexo tributável na pessoa física detentora de cotas deste capital e, ainda, que a capitulação legal utilizada para a emissão do auto de infração não possui qualquer correlação com o fato relatado, argúi a defendente pela improcedência da autuação fiscal.

Afirma, com base nas conclusões do parecerista José Delgado, que a Auditora Fiscal cometeu equívoco grave, violando a um só tempo, os princípios da segurança jurídica, legalidade e do benefício da dúvida em prol do contribuinte, ao criar o que chama de ficção tributária.

Dita ficção tributária consistiria em equiparar os efeitos gerados pela reserva de reavaliação à renda dos sócios, e, desse modo, tributar estes efeitos, “inventando” uma base de cálculo que a Lei em nenhum momento definiu, violando, por consequência, o art. 97, caput e §1º do CTN.

Afirma ainda que a Autuante teria cometido outras ilegalidades, ao supostamente ignorar disposições do CTN que limitariam o poder de atuação do Fisco, vedando-lhe a aplicação técnicas de interpretação e integração de normas que resultem na exigência tributária, trazendo ainda à colação a doutrina do “silêncio eloqüente”, e rechaçando, por fim, o que entendeu tratar-se de tentativa de suprir lacuna normativa, afirmações que, por meio de outras palavras, são reproduzidas nos pareceres acostados. Cita parecer do ex Ministro José Delgado.

Cita novamente o CTN para afirmar que em caso de dúvida quanto à capitulação de infração, deve-se adotar interpretação favorável ao acusado.

Embora cite nesse ponto, o art. 111, II do CTN (que estabelece que se interpreta literalmente a Lei que disponha sobre outorga de isenção), a natureza da alegação leva a crer que, em verdade, se pretendia invocar o art. 112, II do mesmo Código.

Acrescenta que a incerteza supostamente observada, transpareceria também no extenso rol de atos normativos citados no enquadramento Legal, fato que alega dificultar sua defesa e, desse modo, constituiria flagrante cerceamento de defesa, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa e contraditório.

Nesse diapasão, alega que as leis citadas para efeito de fundamentação da Autuação não guardam pertinência com a matéria, ou foram rigorosamente observadas e não estão relacionadas ao fato constante do auto de infração. Afirma

que as referidas leis não constituiriam o cerne da controvérsia, mas, para evitar posterior alegação de revelia, apresenta no Anexo I quadro dos dispositivos referenciados, com justificação sucinta de sua aplicabilidade ou inaplicabilidade ao caso em exame.

V - DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E DA PERFEITA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL CONFORME NORMAS VIGENTES À ÉPOCA

Aduz, preliminarmente, que as instruções normativas integram a legislação tributária como atos emitidos pela autoridade administrativa e esclarecem o contribuinte sobre o passo a passo necessário para que cumpra com suas obrigações tributárias, devendo, no entanto, restringir-se aos limites da Lei.

Afirma que o ganho de capital do defendente foi apurado em estrita observância Instrução Normativa nº 84, de 2001. Destaca, as disposições do art. 2º, que repele o conceito de ganho de capital já proclamado na lei, pelo qual a renda tributável será a diferença positiva entre o valor da alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, o art. 5º, que conceitua o custo de aquisição como sendo o valor da aquisição expresso em reais e, finalmente, o art 16, que trata especificamente da venda de participações societárias.

Conclui que, diferentemente do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que trata exclusivamente de lucros e dividendos e as reservas constituídas com estes lucros, a IN faz referência à incorporação ao capital de outras espécies de reserva admitidas em lei.

Reforça que não há qualquer expressão que proíba que a reserva de reavaliação seja considerada custo de aquisição, pois, como já bastante debatido, se assim desejasse a lei, o teria feito em redação clara, objetiva e lógica, com o uso de expressões que denotassem a obrigatoriedade de abstenção desta conduta.

Cita, a seguir, o art. 18 da mesma IN, que trata das hipóteses em que o custo de aquisição não é um valor pago, situação que, acredita seria aplicável à aquisição de cotas por incorporação de reservas.

Destaca, no intuito de demonstrar subsunção da matéria litigiosa ao dispositivo citado, que as bonificações das cotas foram adquiridas legalmente na data da alteração e consolidação do contrato social e que seu valor corrente é o expresso na cláusula contratual relativa ao Capital Social. Ademais, o valor corrente nada seria que não o valor expresso com os números da época em que foi registrado.

Afirma, assim, que o custo de aquisição destas cotas não se enquadra no inciso IV do art. 18, já que este só é aplicável às situações em que não é possível determinar o valor real do custo, ou mais especificamente, se o bem não tiver um valor corrente.

Destaca a formalização da transação pelo Defendente perante a RFB, por meio de sua declaração de ajuste anual:

"No campo de Declaração de bens, consta:

PARTICIPAÇÃO C/6.471.550 COTAS TOTALIZANDO R\$6.471.550,00 NO CAPITAL DA EMP AQUATEC INDUSTRIAL, PECUÁRIA LTDA - C.N.P.J. No. 12.700.266/0001-26, AUMENTO REALIZADO COM RECURSOS DAS CONTAS LUCROS ACUMULADOS E RESERVAS DE REAVALIAÇÃO NO MONTANTE DE R\$ 5.868.949,00, ALIENAÇÃO REALIZADA EM 15/10/2003 A EMP SYNGEN INVESTIMENTOS LTDA. C.N.P.J. 74.069.071/0001-87 PELO

VALOR DE R\$13.560.000,00 CFE APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL, ADITIVO No. V, ARQUIVADO NA JUCERN SOB Nº 24090308”

Aduz, finalmente, que todas as etapas e formalidades necessárias para a perfeição do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital foram observadas com apego à legalidade, não merecendo, em nenhum aspecto, qualquer repreensão por parte do Fisco.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife (PE) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 11-32.251 (fls. 380 a 404), de 09/12/2010, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2003

Cerceamento do Direito de Defesa. Inocorrência

A citação extensiva dos dispositivos legais que direta ou indiretamente guardam relação com a matéria litigiosa não implicam vício formal do procedimento, nem cerceamento do direito de defesa, máxime quando demonstrado que o autuado demonstra compreender o conteúdo das acusações que lhe são imputadas e o conteúdo de tais dispositivos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2003

Contribuinte. Definição.

Contribuinte, segundo o Código Tributário Nacional, é a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Incabível, portanto, a pretensão de estender tratamento tributário benéfico dispensado à pessoa jurídica à fatos geradores que tem como contribuintes os sócios dessa mesma pessoa jurídica.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

Tributação do Ganho de Capital. Alienação de Cotas Societárias.

O ganho de capital percebido por pessoa física, entendido como a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição, por disposição legal, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento. Não há que se falar, conseqüentemente, em violação dos princípios da legalidade ou da segurança jurídica.

Por outro lado, custo de aquisição, salvo exceção expressa, é o valor despendido no negócio jurídico por meio do qual o bem ou direito foi incorporado ao patrimônio do sujeito passivo.

Ou seja, atribuir custo a um bem adquirido sem a correspondente contraprestação é uma ficção jurídica a ser empregada dentro de seus estreitos limites.

Conseqüentemente, a atribuição de custo diferente de zero a cotas societárias distribuídas gratuitamente aos sócios em razão de aumento de capital decorrente de incorporação de reservas limita-se à hipótese expressamente prevista em lei, qual seja, da incorporação de reserva de lucros.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 03/05/2011 (vide Histórico do objeto à fl. 411), o contribuinte interpôs, em 02/06/2011, tempestivamente, o recurso de fls. 415 a 431, no qual expõe as razões de sua irrisignação a seguir sintetizadas.

1. O recorrente argúi a nulidade da decisão guerreada, uma vez que a cópia que lhe foi entregue está assinada apenas pela relatora, não havendo referência aos demais membros da turma, seus votos e possíveis impedimentos ou ausências, descumprindo, assim, o disposto no art. 22 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 58, de 2006, disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento — DRJ.
2. Ainda, como preliminar, o contribuinte alega cerceamento do direito de defesa, pois a decisão de primeira instância teria inovado ao reporta-se ao art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, não mencionado no Auto de Infração. Afirma que defendeu o enquadramento legal apontado no Auto de Infração, em especial o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 135 do RIR/99.
3. Aduz que a relatora *a quo* ao se referir ao artigo que deu embasamento ao Auto de Infração disse que “*O comando do caput restringe o escopo do art. 10 a lucro e dividendos, fato que não guarda qualquer relação com reservas de reavaliação de ativo*”, concluindo o interessado que a julgadora teria concordado com seus argumentos. Para firmar seu entendimento pela manutenção do Auto de Infração, a decisão guerreada teria se baseado no art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, dispositivo que não consta do referido Auto de Infração.
4. O contribuinte sustenta que houve violação também ao princípio da ampla defesa porque teria defendido exaustivamente que suas cotas societárias possuíam valor corrente e, por essa razão, estavam enquadrada no art. 18, inciso III, da Instrução Normativa nº 84, de 2001 e, portanto, não poderiam ter seu custo equiparado a zero. Alega que a autoridade julgadora de primeiro grau não teria tecido nenhuma palavra em relação às razões trazidas pelo contribuinte, restringindo-se a afirmar que divergia da interpretação adotada. O recorrente entende que divergir é diferente de discorrer sobre os motivos da divergência, defendendo que faltou explicar porque a situação descrita não se enquadrava como valor corrente.
5. O interessado afirma, ainda, que o acórdão recorrido, para sustentar sua premissa maior incidência do art. 16, §4º da Lei nº 7.713, de 1988, desqualificou a Instrução Normativa nº 84, de 2001, negando-lhe aplicabilidade, contrariando o princípio da confiança e da boa fé objetiva, bem como abalando a credibilidade dos normativos da RFB. Aduz que

na própria decisão de primeira instância foi dito que as instruções normativas fazem parte da legislação tributária, nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional – CTN, visando dar operacionalidade às leis por meio de uma linguagem mais acessível ao contribuinte.

6. Assevera que no caso específico da Instrução Normativa nº 84, de 2001, foram consolidados 11 diplomas legais, cuja finalidade é dispor sobre a apuração e tributação de ganho de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, sendo razoável, portanto, que a consulta a esse instrumento substitua a consulta às normas originárias.
7. O recorrente alega que não se pode dizer que ele agiu de forma desleal, ao contrário, prestou em sua declaração de ajuste anual todas as informações relativas à operação de venda de participações societárias, discriminando para o bem para da clareza da origem de seu patrimônio, o valor da reserva de reavaliação incorporada ao seu capital social, ou seja, atuou com transparência, sem usar nenhum artifício para escamotear seus atos. Aduz que agiu induzido pela confiança que as instruções normativas lhe inspiram e que não pode ser punido por isso.
8. O contribuinte argumenta, ainda, que o art. 16, §2º, da Instrução Normativa nº 84, de 2001, não diferencia a reserva de lucro da reserva de reavaliação e demais reservas, atribuindo a todas o valor que couber ao sócio como custo de aquisição, ressaltando que a referida norma disciplinou a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, bem como a Lei nº 9.429, de 1995, sem contudo especificar dispositivos.
9. Entende que o art. 18 da referida norma ao tratar do custo de aquisição, na ausência de valor pago, se contrapõe ao argumento da decisão recorrida de que o valor reserva de reavaliação ao não ser considerado como custo seria decorrência natural do fato de que tal operação não implicaria ônus para o sócio, pois entre os critérios para considerar custo quando ausente ônus, está o do valor corrente na data de aquisição.
10. Por fim, o recorrente alega que questão de mérito relevante abordada na defesa e rebatida na decisão diz respeito às ficções jurídicas em matéria tributária. Afirmar que há divergência quanto à observância do princípio da legalidade do tributo no que diz respeito à definição do fato gerador (alienação de bens e direitos), da base de cálculo (diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição) e de sua alíquota (15%) e periodicidade (mês subsequente à percepção do ganho). A controvérsia baseia-se nos elementos da base de cálculo, especialmente se as reservas de reavaliação podem ou não ser consideradas como custo de aquisição, já que este componente é parâmetro essencial para chegar-se a diferença positiva que será tributada.
11. No entender do contribuinte, “se há custo de aquisição na incorporação de reservas, se valor corrente é custo de aquisição, então, atribuir-se custo zero a essas situações é criar uma ficção jurídica na base de cálculo do ganho de capital, pois aumenta-lhe artificialmente a diferença positiva” (fl. 428). Aduz que “o custo zero artificialmente atribuído a cotas alienadas implica majoração de tributo que só pode ser admitida em lei que, taxativamente, a expresse.” (fl. 429).

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 25/07/2011, veio digitalizado até à fl. 434¹.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Nulidade da decisão de primeira instância

O recorrente argúi a nulidade da decisão de primeira instância pelos seguintes motivos: (a) a cópia da decisão de primeira instância que lhe foi entregue está assinada apenas pela relatora, não havendo referência aos demais membros da turma, seus votos e possíveis impedimentos ou ausências, violando o disposto no art. 22 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 58, de 2006; (b) cerceamento do direito de defesa, pois o relator *a quo* instância teria inovado ao reporta-se ao art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, não mencionado no Auto de Infração; e (c) violação ao princípio da ampla defesa porque a autoridade julgadora de primeiro grau não teria rebatido os seus argumentos no que diz respeito ao fato das cotas societárias possuírem valor corrente, pois estavam enquadrada no art. 18, inciso III, da Instrução Normativa nº 84, de 2001.

No que se refere à violação ao disposto art. 22 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 58, de 2006, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ (**item a**), cabe transcrever o referido artigo:

Art. 22. A decisão é assinada pelo relator e pelo presidente, dela constando o nome dos membros da turma presentes ao julgamento, especificando-se, se houver, aqueles vencidos e a matéria em que o foram, os impedidos e os ausentes.

Compulsando-se os elementos que compõem os autos, verifica-se que a decisão de primeira instância, anexada aos autos às fls. 380 a 404, encontra-se devidamente assinada pelo presidente e pela relatora, assim como está consignado o nome dos demais julgadores que participaram do julgamento e que a decisão foi unânime, ou seja, todos os membros do Colegiado acompanharam o voto da relatora.

Destarte, não houve qualquer irregularidade na formalização do acórdão de primeiro grau.

Quanto à alegação de que a relatora teria inovado ao reporta-se ao art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, não mencionado no Auto de Infração (**item b**), importa transcrever o art. 130 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, expressamente mencionado no Auto de Infração à fl. 10:

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.

Como se observa, o artigo acima transcrito tratou de consolidar a legislação no que diz respeito à apuração do custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis, em especial, o art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, e, portanto, não procede a alegação de que a autoridade julgadora tenha inovado, mas tão somente fez referência a um dispositivo legal, citado de forma indireta no Auto de Infração, uma vez que serviu como matriz legal do art. 130 do RIR/99.

Por fim, quanto à violação do princípio da ampla defesa porque a autoridade julgadora de primeiro grau não teria rebatido os seus argumentos no que diz respeito ao fato das cotas societárias possuírem valor corrente e, no caso, deveria ser aplicado o disposto no art. 18, inciso III, da Instrução Normativa nº 84, de 2001 (**item c**), cabe transcrever a parte do voto condutor em que se aborda a aplicação dos artigos da referida instrução normativa (fls. 402 e 403):

Como ressalva o próprio Defendente, as instruções normativas, embora integrem a legislação tributária como atos emitidos pela autoridade administrativa, devem restringir-se aos limites da Lei.

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, em seu artigo 16, ao tratar sobre da tributação de Imposto de Renda sobre ganhos de capital de pessoa física afirma que, no caso de quotas recebidas em virtude da incorporação de lucros ou reservas ao capital social, é considerado custo de aquisição o valor do lucro ou reserva capitalizado.

Art. 16. *Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante na Declaração de Ajuste Anual ou o seu valor de mercado.*

§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa. (grifou-se)

Entendeu o contribuinte que, tendo silenciado-se quanto à natureza da reserva capitalizada, o caput do citado artigo poderia alcançar, além das reservas constituídas com lucros, aquelas decorrentes de reavaliação do ativo.

Ora, tal interpretação implicaria aceitar que a Instrução Normativa desse à capitalização de reservas um tratamento mais abrangente que a lei, posto que, como já mencionado, o art. 10, § único, da Lei nº 9.249/1995, bem como o art. 135 do RIR/99, limitam-se às incorporações decorrentes de reservas de lucros.

Evidentemente que tal interpretação não seria acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em razão da disposição em questão implicar redução de base de cálculo de tributo, matéria, que, como já esclarecido, deve ser tratada por lei específica.

Por óbvio que, no contexto, a única interpretação que se poderia dar ao artigo 16 da IN SRF nº 84/2001 seria à luz do § único do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Assim interpretando-se sistematicamente, a leitura que se deve dar ao texto da IN, quando se refere a "lucros e reservas" incorporados ao capital social, deve ser "lucros e reservas constituídas com esses lucros", conforme clara dicção do texto legal.

Analogamente, divirjo da interpretação do Impugnante de que, não existindo valor pago, o custo de aquisição seria definido por força do inciso III do art. 18 da referida IN (valor corrente).

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.

Com todo o respeito à Impugnante, não vejo como enquadrar a situação descrita no referido dispositivo. Observe-se que tal artigo tem como base legal o já transcrito art. 16 da Lei 7.713/88. Como visto, o §4º daquele dispositivo prevê tratamento específico às cotas distribuídas em razão de incorporação de reservas (custo de aquisição zero), afastando-as da incidência dos comandos dos incisos do caput, que foram reproduzidos de forma sintética no art. 18 da IN 84/2001.

Logo, novamente recorrendo à interpretação sistemática, ou se concluiria que o art. 18 da referida Instrução não se aplica ao caso em tela, ou forçoso seria concluir pela aplicação do seu inc. IV. Observe-se que tal inciso é derivado do citado §4º do art. 16 da Lei 7.713/88 e estabelece custo de aquisição zero para as referidas cotas.

Como se percebe, a questão levantada pelo recorrente foi devidamente abordada pela relatora *a quo* que expôs seus motivos para não acatar as alegações da defesa, estando a decisão *a quo* em verdadeira consonância com o disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, não existindo qualquer vício apto a acarretar sua nulidade.

O resultado do julgamento pode não ter sido o esperado pelo contribuinte, porém a simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada no acórdão guerreado, não constitui qualquer vício material capaz de incorrer em desconconsideração, até porque o livre convencimento do julgador administrativo encontra-se resguardado pelo art. 29, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nestes termos, não houve a alegada falta de fundamentação da decisão recorrida.

2 Custo de aquisição das quotas resultantes da incorporação da reserva de reavaliação

Quanto ao mérito, os argumentos do contribuinte podem ser assim sintetizados: (a) o acórdão recorrido, para sustentar a incidência do art. 16, §4º da Lei nº 7.713, de 1988, teria desqualificado a Instrução Normativa nº 84, de 2001; (b) a Instrução Normativa nº 84, de 2001, consolida a legislação sobre a apuração e tributação de ganho de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, sendo razoável que a consulta a esse instrumento substitua à consulta às normas originárias; (c) o contribuinte não agiu de forma desleal, ao contrário, prestou em sua declaração de ajuste anual todas as informações relativas à operação de venda de participações societárias; (d) o art. 16, §2º, da Instrução Normativa nº 84, de 2001, não diferencia a reserva de lucro da reserva de reavaliação e demais reservas, atribuindo a todas o valor que couber ao sócio como custo de aquisição; (e) invoca a seu favor o art. 18 da Instrução Normativa nº 84, de 2001, que dispõe sobre o custo de aquisição, na ausência de valor pago; e (f) afirma, ao final, que a controvérsia baseia-se nos elementos da base de cálculo, especialmente se as reservas de reavaliação podem ou não ser consideradas custo de aquisição, já que este componente é parâmetro essencial para chegar-se a diferença positiva que será tributada.

Trata-se de lançamento de omissão de ganho de capital apurada na alienação de participação societária ocorrida no mês de outubro de 2003, em decorrência de a fiscalização ter considerado zero o custo das quotas oriundas da integralização da reserva de reavaliação.

Assim, a questão litigiosa submetida a apreciação deste colegiado é a determinação do custo de aquisição das participações societárias advindas da incorporação das reservas de reavaliação, como admite o próprio contribuinte (**item f**).

Para o deslinde da questão importa fazer uma retrospectiva na legislação que trata da matéria.

Para fins de determinação do custo de aquisição de participação societária, no caso de incorporação de lucros ou reservas, o art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, assim dispõe (grifos nossos):

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - 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;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

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

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 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.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Como se vê, o art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, determinava expressamente que o **custo de aquisição das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas era zero**, ressalvada a hipótese de lucros ou reservas que tivessem sido tributados na forma do art. 36 da mesma lei, em que o custo de aquisição seria igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado.

Assim, a apuração do custo de aquisição pelo “valor corrente, na data da aquisição” (art. 16, inciso V, da Lei nº 7.713, de 1988) perde aplicação diante de uma disposição específica (art. 16, §§ 3º e 4º, da Lei nº 7.713, de 1988), como pretendido pela defesa (**item e**).

Posteriormente, foi editada a Lei 8.383, de 20 de dezembro 1991, alterando a tributação dos lucros, partir de janeiro de 1993:

Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.

Desta forma, deixou de haver a incidência do imposto de renda na fonte sobre os lucros distribuídos às pessoas físicas ou jurídicas. Assim, a apesar de o art. 16, §3º, da Lei nº 7.713, de 1988, estar vigendo, a condição nele imposta deixou de fazer sentido, pois os lucros distribuídos passaram ser isentos e, conseqüentemente, o custo de aquisição das quotas de capital resultante de sua incorporação ou das reservas deles decorrentes, no ano-calendário 1993, passou a ser igual ao montante incorporado sem ressalvas.

Esta alteração na legislação vigorou apenas por um ano, pois em 1994, voltou a existir a incidência de imposto de renda na fonte sobre os lucros distribuídos, com a Lei nº 8.849, de 1994:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

Esta mesma lei autorizou o aumento de capital por meio de incorporação de lucros, sem que estes fossem tributados na fonte (art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994). Assim, a partir do ano-calendário 1994, a aquisição das quotas decorrente do aumento de capital por incorporação de lucros, passou a ter custo zero, pois, de acordo com o art. 16, §3º (vigente à época), não foi cumprida a condição de tributação na fonte deste lucros.

Com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, houve novamente alteração na tributação do lucro distribuído e no custo de aquisição das quotas decorrente de incorporação de lucros ou reservas, sendo oportuno transcrever o art. 10 (grifos nossos):

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Com essa alteração, a partir do ano-calendário 1996, os lucros distribuídos pela pessoa jurídica, tributados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, voltaram a ser isentos e, conseqüentemente, o custo de aquisição das quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de **desses lucros ou de reservas constituídas com esses lucros**, passou a ser a parcela do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao sócio ou acionista.

Toda a legislação retro mencionada, no que diz respeito ao custo de aquisição, encontra-se consolidada nos arts. 130 e 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, indicados no Auto de Infração à fl. 10:

Subseção II

Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995

[...]

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.

Subseção III

Bens Adquiridos após 31 de dezembro de 1995

Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art.10, parágrafo único).

A lógica adotada pelo legislador é considerar como custo o valor do lucro ou da reserva incorporado ao capital social sempre que o valor da incorporação foi tributado pela pessoa jurídica e sua distribuição ao sócio é considerada isenta.

Neste contexto, cabe investigar se a incorporação de reserva de reavaliação pode ser considerada como custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital.

Para o deslinde da questão, importa examinar a legislação que disciplina a tributação da Reserva de Reavaliação na Pessoa Jurídica.

A legislação sobre o assunto encontra-se consolidada nos arts. 434 a 438 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

Reavaliação de Bens do Permanente

Diferimento da Tributação

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de

reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea “h”, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

Tributação na Realização

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;
- b) depreciação, amortização ou exaustão;
- c) baixa por perecimento.

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º Na companhia aberta, a aplicação do disposto neste artigo fica condicionada a que a capitalização seja feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 2º).

§ 2º Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo, constituída até 31 de dezembro de 1988, aplicam-se as normas do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e às reservas constituídas nos anos de 1994 e 1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 3º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

Art. 437. O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem;

II - computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Reavaliação de Participações Societárias Avaliadas pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).

Com o advento da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, foi alterada a sistemática da realização da reserva de reavaliação, com vigência a partir de janeiro de 2000 (art. 12 da referida lei), assim dispondo seu art. 4º (grifei):

Art.4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

Como se percebe, a partir do ano-calendário 2000, a reserva de reavaliação somente será tributada quando da efetiva realização do bem reavaliado e, portanto, apenas nessa situação o custo de aquisição poderá ser igual ao valor realizado da reserva de reavaliação.

Conclui-se, assim, que o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, aplica-se apenas às reservas de lucros, ou seja, aquelas que tiveram como contrapartida lucros tributados pela pessoa jurídica, e, portanto, no caso das reservas de reavaliação deve-se aplicar a regra geral prevista no art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, considerando-se o custo de aquisição igual a zero, a menos que se demonstre que a reserva de reavaliação foi realizada, ou seja, tributada pela pessoa jurídica.

Embora as instruções normativas tenham como finalidade a consolidação da legislação sobre determinado assunto (**item b**), essas não substituem a aplicação das leis e decretos que lhe deram origem.

Não se trata, portanto, de desqualificar a Instrução Normativa nº 84, de 2001 (**item a**), mas sua interpretação não pode contrariar ou extrapolar os limites das normas originárias, em especial a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O recorrente invoca a seu favor, o art. 16, §2º, da Instrução Normativa nº 84, de 2001, *in verbis*:

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

Não obstante dispositivo acima transcrito não faça distinção expressa entre reserva de lucro e reserva de reavaliação (**item d**), ao final consta a expressão “*independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.*”, permitindo inferir que o referido parágrafo está tratando de valores já tributados pela pessoa jurídica, isto é, reserva de lucros.

Assim, muito embora a Instrução Normativa nº 84, de 2001, não tenha delimitado expressamente as reservas por ela mencionadas em seu art. 16, §2º, observando-se o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 16, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988, concluiu-se que o dispositivo em questão aplica-se apenas às reservas de lucros, ou seja, aquelas que tiveram como contrapartida lucros tributados pela pessoa jurídica, e, portanto, no caso das reservas de reavaliação, o custo de aquisição é igual a zero. Trata-se de uma interpretação sistemática, considerando que uma norma administrativa não pode extrapolar os limites estabelecidos na lei que lhe deu origem.

Conforme relatado pela fiscalização (fls 227 e 228), a empresa Aquatec Industrial Agropecuária Ltda., em junho de 2003, procedeu a reavaliação dos bens do ativo permanente contabilizando como reserva de reavaliação e, em 17/09/2003, esta reserva foi incorporada ao capital social da empresa. Em 30/10/2003, o contribuinte alienou sua participação societária na referida empresa, considerando como custo de aquisição o valor da reserva de reavaliação incorporada ao capital social. Ressalte-se que não há nos autos prova de que a reserva de reavaliação tenha sido efetivamente realizada ou seja tributada pela pessoa jurídica.

Destarte, tendo em vista a legislação anteriormente transcrita, agiu com acerto a fiscalização em considerar custo zero para as cotas decorrentes da incorporação da reserva de reavaliação.

Quanto à alegação de que o contribuinte não teria agido de forma desleal, ao contrário, prestou em sua declaração de ajuste anual todas as informações relativas à operação de venda de participações societárias (**item c**), cumpre lembrar que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, conforme disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, e, portanto, a constatação de dolo, fraude ou simulação só tem relevância quando se trata de multa qualificada, o que não ocorreu no presente caso, pois foi aplicado o percentual de 75%.

Diante de todo o exposto, não há reparos a fazer na apuração do ganho de capital efetuado pela fiscalização.

Processo nº 10469.722072/2008-23
Acórdão n.º **2202-01.646**

S2-C2T2
Fl. 12

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares levantadas pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

O voto da nobre relatora conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que a levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dela em alguns pontos, daí a razão de abrir a divergência que culminou prevalecendo no julgamento pelo colegiado.

O presente caso trata-se de lançamento de omissão de ganho de capital apurada na alienação de participação societária ocorrida no mês de outubro de 2003, em decorrência de a autoridade lançadora ter considerado como zero o custo de aquisição das quotas oriundas da integralização da reserva de reavaliação.

Conforme bem detalhado pela relatora em seu brilhante voto, a lógica adotada pelo legislador tributário foi o de considerar como custo de aquisição o valor do lucro ou da reserva incorporado ao capital social sempre que o valor da incorporação foi tributado pela pessoa jurídica e via de consequência a sua distribuição ao sócio é considerada isenta (se tratando de lucro gerado a partir do ano-calendário de 1996, que é o caso dos autos).

Neste contexto, devemos verificar se a incorporação de reserva de reavaliação pode ser considerada como custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital da pessoa física.

Antes de adentrarmos nos efeitos tributários da realização da reserva de reavaliação na Pessoa Jurídica que registrou em seu patrimônio os bens, devemos verificar qual é o tratamento contábil da realização desse bem.

A reserva de reavaliação foi criada para poder permitir a pessoa jurídica trazer a valor de mercado bens registrados no ativo permanente. Para fins societários e contábeis a Lei nº 6.404, de 1976, determina o parágrafo 3º, do artigo 182:

"Art. 182 -

(...)

§ 3º - Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do Art. 8º aprovado pela assembléia geral."

Desta forma, nos termos da legislação societária a contrapartida do aumento do valor do bem, não deveria ser registrado como receita no resultado mas sim como uma reserva na conta de patrimônio líquido, sendo que essa receita tinha a sua tributação diferida quando da efetiva realização do bem conforme disciplina os arts. 434 a 438 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

“Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea “h”, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;*
- b) depreciação, amortização ou exaustão;*
- c) baixa por perecimento.*

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º Na companhia aberta, a aplicação do disposto neste artigo fica condicionada a que a capitalização seja feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 2º).

§ 2º Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo, constituída até 31 de dezembro de 1988, aplicam-se as normas do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e às reservas constituídas nos anos de 1994 e 1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 3º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

Art. 437. O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem;

II - computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º)."

A Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, alterou a sistemática da realização da reserva de reavaliação, com vigência a partir de janeiro de 2000 (art. 12 da referida lei), assim dispondo seu art. 4º :

Art.4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

A partir do ano-calendário 2000, a reserva de reavaliação somente será tributada pela Pessoa Jurídica quando da efetiva realização do bem reavaliado.

Podemos concluir que a realização da reserva de reavaliação deverá ser oferecida a tributação pela pessoa jurídica, devendo portanto compor via adição o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Para fins societários e contábeis como a contrapartida da reserva de reavaliação do bem não foi registrado como receita, mas sim como reserva no patrimônio líquido da pessoa jurídica, quando o ativo for realizado a sua contrapartida será a realização da reserva contra a conta de lucro acumulados. Conforme determina o parágrafo 2º do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976

"§ 2º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (Art. 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição ou participações

Note-se que para fins societários e contábeis a realização da reserva de reavaliação não transitou pelo resultado do exercício, mas entre contas patrimoniais (reserva de reavaliação x reserva de lucros), mas para fins fiscais a realização da reserva de reavaliação deverá devidamente oferecida a tributação pela pessoa jurídica via adição ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Como tal valor passou a compor a reserva de lucros, quando da realização do bem, ele será passível de distribuição aos sócios e acionistas da pessoa jurídica, e como esse valor foi ou será devidamente oferecido a tributação pela pessoa jurídica, não podemos querer tributá-lo novamente pela pessoa física (sócia e acionista que recebeu tais valores), isso seria uma total afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, que elegeu como fato gerador do imposto de renda o efetivo acréscimo patrimonial.

Só podemos atribuir como custo zero, se ficar devidamente evidenciado que a pessoa jurídica que detém o bem reavaliado onde o contribuinte possui a participação societária, não ofereceu tal valor a tributação.

No caso dos autos, a Aquatec efetuou em outubro de 2003 a capitalização da reserva de reavaliação, que gerou o aumento do custo de aquisição da participação societária do Recorrente, nesse momento apesar a reserva de reavaliação não ter sido tributada pela Pessoa Jurídica, isso deverá ocorrer em um segundo momento. Caberia a autoridade fiscal, já que o auto de infração foi lavrado em 27 de junho de 2008, ter verificado se a reserva de reavaliação foi devidamente oferecida a tributação ou não pela pessoa jurídica no caso a Aquatec.

Caso tivesse adotado esse procedimento e comprovado que a reserva de reavaliação não foi oferecida a tributação pela Pessoa Jurídica, o lançamento subsistiria, mas podemos verificar que tal ato não foi devidamente investigado pela autoridade fiscal, que se limitou a analisar somente a capitalização e o aumento de custo de aquisição ocorrida em 2003.

Desta forma, entendo que não subsiste o lançamento, nesse sentido voto em dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior