



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

**Processo n°** 10469.722073/2008-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.008 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ANA CAROLINA DE BARROS GUERRELHAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NÃO COTADAS EM BOLSA DE VALORES. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARCELA CORRESPONDENTE A RESERVA DE REAVALIAÇÃO INCORPORADA AO CAPITAL SOCIAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Na alienação, pelo sócio, de quotas ou ações recebidas por conta da incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, o custo de investimento referente aquisição desta quotas, para efeitos da determinação do ganho de capital, será igual ao valor correspondente a parcela da reserva de reavaliação incorporada ao capital social, uma vez que esta reserva será oferecido à tributação pela pessoa jurídica por ocasião da sua realização.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino e Antonio Lopo Martinez, que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Rafael Pandolfo.

CÓPIA

## Relatório

ANA CAROLINA DE BARROS GUERRELHAS, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 782.924.098 - 15, com domicílio fiscal na cidade de Canguaretama, Estado Rio Grande do Norte, à AV. Do Pontal, - Barra de Cunhau – Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal - RN, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls.368/392, prolatada pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 402/418.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 25/09/2008, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/14), com ciência por AR, em 01/10/2008 (fl.222), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.432.435,44 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de ganhos de capital obtidos na alienação das cotas da empresa Aquatec Industrial Ltda., CNPJ 12.700.266/0001 – 26. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 10 § único, 17 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 22 ao 24, da Lei nº 9.250, de 1995.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração (fls. 02/14), entre outros, os seguintes aspectos:

- que ao analisarmos a declaração do imposto de renda referente ao ano calendário de 2003 da contribuinte, mais especificamente o quadro “Declaração de Bens e Direitos” – campo “Discriminação”, fls. 17, constatamos a informação da alienação das cotas referentes a sua participação da empresa Aquatec Industrial Pecuária Ltda., CNPJ 12.700.266/0001 – 26 para a empresa Sygen Investimentos Ltda., CNPJ 74.069.071/0001 – 87 pelo valor de R\$ 13.560.000,00 em 15.10.2003;

- que ao analisarmos o Demonstrativo de Apuração do ganho de Capital, fls. 21, constatamos que a contribuinte informa se tratar de alienação a prazo, atestando o valor de R\$ 13.600.000,00 como valor da alienação das cotas, tendo recebido R\$ 13.560.000,00 ao mês de outubro 2003, valor este, que serviu de base para apuração do imposto sobre ganho de capital e informa o valor de 6.471.550,00 como custo total de aquisição, apurando dessa forma o valor de R\$ 1.066.019,40 a título de imposto sobre ganho de capital;

- que a contribuinte esclareceu que a diferença de R\$ 40.000,00, deveu-se a uma cláusula do contrato de compra e venda das ações societárias que previa uma **RETENÇÃO DE GARANTIA** no valor de R\$ 100.000,00 por parte dos compradores, para

eventualidade de perdas da sociedade decorrentes de fatos anteriores à transferência da participação e que no caso da não utilização da mesma, seria devolvida aos sócios na proporção da participação societária;

- que em 08.08.2008, dando continuidade ao cumprimento da solicitação do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a contribuinte apresentou declaração emitida pela empresa Pryor Consulting Serviços Ltda., atestando o não pagamento por parte da Sygen Investimento Ltda. de qualquer valor à contribuinte além dos R\$ 13.560.000,00 efetuado em Outubro de 2003, bem como, declaração da própria contribuinte atestando o não recebimento dos valores em questão, fls. 214 a 216.

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 28/10/2008, a sua peça impugnatória de fls. 224/247, instruído pelos documentos de fls. 248/366, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o regramento era no sentido de que, enquanto os valores fossem mantidos em conta de Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido, não haveria tributação, mas, se a reserva fosse utilizada para aumentar o capital social ou quando houvesse a realização do bem por alienação, depreciação, amortização ou perecimento, os valores correspondentes seriam computados na determinação do lucro real;

- que em 1982, foi promulgado novo decreto-lei, desta feita, permitindo que a reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens imóveis e marcas e patentes integrantes do ativo permanente, fossem incorporadas ao capital social sem sofrer qualquer tributação, ou seja, a tributação continuou sendo no ato da realização do bem;

- que a motivação principal era estimular a capitalização das empresas já que a correção monetária de balanços não era suficiente para expressar o real valor de mercado do Patrimônio das pessoas jurídicas e conseqüentemente não lhes dava lastro para garantir empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras fomentadoras do desenvolvimento econômico;

- que a medida, apesar de sutil, representou expressivas mudanças na estrutura patrimonial das pessoas jurídicas, notadamente no setor produtivo, pois a atualização a preço de mercado de partes dos bens integrantes do Ativo Permanente sem ônus tributário permitiu uma melhor apresentação dos balanços, sem sangrar os cofres das empresas;

- que, porém, foi mantida a tributação quando da efetiva realização do bem reavaliado, pelos mesmos critérios de outrora;

- que em 27 de janeiro do ano 2000, com o advento da Lei no. 9.959, registra-se nova mudança na regra, ampliando a utilização das reservas de reavaliação, já que as empresas foram autorizadas a incorporar a reservas de todos os seus bens ao capital social, com custo tributário zero, conforme dispõe o artigo 4º;

- que persistiu, todavia, o critério de tributação quando da alienação do bem, ou seja, registra-se, mais uma vez, que o fato gerador da tributação do IR é realização do bem, seja pela alienação sobre qualquer forma, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento;

- que vale salientar que, o vocábulo "somente" inserido no texto da lei, dá a exata noção de obrigatoriedade de não haver tributação antes da realização do bem;

- que com esta retrospectiva, firma-se a convicção de que o fato gerador, tipificado na lei, para a tributação da reserva de reavaliação sempre foi e continua sendo o da realização do bem na pessoa jurídica; isto é assim porque a reserva é um ‘lucro em potencial’, que se concretiza por uma das formas de realização do bem, quando então se confirma a única hipótese de incidência do imposto de renda, qual seja, a apuração de acréscimos patrimoniais;

- que o encadeamento cronológico da legislação sobre reservas permite visualizar os seguintes aspectos: (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; (c) as normas de uma, não fazem referência à outra, mantendo cada uma seu regramento próprio sem qualquer possibilidade de confusão no ato de sua aplicação;

- que contabilmente, a incorporação de reservas, qualquer que seja a espécie, tem sempre o mesmo reflexo: aumento do Patrimônio Líquido. O lucro que se apresenta no Balanço Patrimonial é contábil, ou seja, apurado de acordo com as normas e princípios desta milenar ciência empresarial;

- que a renda, como se sabe, é conceito mais abrangente que lucro e, por esta razão a legislação fiscal necessita dar os precisos contornos deste instituto para que a fazenda pública possa identificar a base de cálculo de seus tributos;

- que daí a distinção entre Lucro Contábil e Lucro Fiscal, mas, 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;

- que de acordo com a situação fática apresentada no Auto de Infração, baseada nas informações prestadas pela DEFENDENTE e documentos apresentados, percebe-se que a Auditora Fiscal tem absoluta clareza quanto à operação realizada: apuração de “ganho de capital referente à alienação das costas relativas a sua participação na empresa AQUATEC”, informando como custo de aquisição total o valor de R\$ 9.776.450,00, valor este originário do saldo anterior totalmente integralizado, mais a incorporação ao capital social da empresa do lucro acumulado R\$ 2.880.597,60 e das reservas de reavaliação R\$ 5.985.449,40;

- que a controvérsia fiscal que ensejou o Auto de Infração ora rebatido, instalou-se sobre a incorporação das reservas de reavaliação, evidenciando a Auditora Fiscal que não há por parte do fisco qualquer oposição à incorporação realizada com os lucros da empresa;

- que as instruções normativas integram a legislação tributária como atos emitidos pela autoridade administrativa e cumprem importante papel no ordenamento jurídico fiscal, pois esclarecem o contribuinte sobre o passo a passo necessário para que cumpra com suas obrigações tributárias, principais e acessórias;

- que evidentemente, tais atos normativos não podem extrapolar os limites da lei que os originou para criar novas obrigações ou restringir direitos. Seu escopo é exclusivamente o de aclarar a operacionalização do que foi estabelecido pela lei;

- que o ganho de capital da DEFENDENTE foi apurado em estrita observância à Instrução Normativa nº 84, de 2001 que consolidou as instruções relativas ao

tema que se encontra espalhado em 12 (*sic*) diplomas legais, o que, é claro, dificulta enormemente a vida do contribuinte;

- que o art. 2º da referida IN repete 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;

- que o valor inicial do custo da participação societária na empresa Aquatec em 01 janeiro de 2003 era de R\$ 602.601,00. Com a incorporação ao capital social de lucros acumulados no valor de R\$ 1.920.398,40 e reservas de reavaliação de R\$ 3.948.550,60, foi corretamente informado na Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física (declaração de bens) - ano calendário de 2003, que o custo de aquisição das cotas, em valor corrente, passou a ser de R\$ 9.776.450,00.

- que, sendo assim, eis um resumo do ganho de capital e imposto de renda apurado, devido e efetivamente pago:

Valor de Venda das cotas/Recebida R\$ 13.560.000,00

(-) Custo de Aquisição/p R\$ 6.471.550,00

(=) GANHO DE CAPITAL APURADO – 1 R\$ 7.128.450,00

Tributação Imposto Renda - 15% R\$ 1.066.019,40

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sexta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Recife - PE, concluíram pela improcedência da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a exigência fiscal, efetivamente, está alicerçada na acusação de que a pessoa física Ana Carolina de Barros Guerrelhas obteve ganho de capital quando da alienação de cotas de participação na pessoa jurídica Aquatec Industrial Pecuária Ltda., em montante superior ao oferecido à tributação;

- que, por razão de clareza, que o pólo passivo da obrigação tributária que ora se discute é a pessoa física Ana Carolina de Barros Guerrelhas, e não a pessoa jurídica Aquatec Industrial Pecuária Ltda., bem como o lato gerador da exigência fiscal é o ganho de capital obtido pela pessoa física, em razão da alienação de cotas de participação societária, e não a constituição e incorporação de reservas ao capital social, nem tampouco a apuração de lucro pela pessoa jurídica;

- que diante da clareza da imputação, bem assim da nítida separação entre os atos praticados pela sociedade e por seus sócios, entendo incabível trazer para o litígio elementos atinentes à tributação (ou não) da pessoa jurídica;

- que da mesma forma, esclareça-se que não há uma só linha do auto de infração que repute ilegal a operação de venda de participações societárias tal como realizada pela Defendente no ano de 2003;

- que discute-se, em verdade, se há respaldo jurídico para incorporação do valor relativo à reavaliação do capital ao custo de aquisição das cotas societárias de propriedade da Impugnante, nos termos em que foi executada, ou se, inexistindo respaldo para elevação do referido custo, o ganho de capital auferido é aquele indicado pelo Fisco;

- que o fundamento da autuação é a convicção, por parte da Autoridade Autuante, que se auferiu um ganho de capital que não foi alvo de tributação em razão de que o custo de aquisição declarado estaria equivocado e, finalmente, que não haveria base legal para reduzir esse ganho ou isentá-lo;

- que nada mais natural, a meu ver, que trazer à baila o universo de normas que disciplinam essa modalidade de tributação, nem que seja para demonstrar que a exceção na qual a Impugnante se julga enquadrada não encontraria respaldo em algum dos dispositivos que regem dita modalidade;

- que por outro lado, não vejo como caracterizar nulidade por cerceamento do direito de defesa na medida em que os dispositivos efetivamente guardam relação com a matéria litigiosa o que afasta alegada falha formal e, o que é mais relevante, a Impugnante demonstrou compreender perfeitamente a imputação formulada pela Autoridade Fiscal;

- que nesse contexto, ante a narrativa apresentada pela Defendente, importa registrar que, conforme preliminarmente destacado, não há dissenso relativamente à delimitação do objeto da autuação procedido pela Autoridade Lançadora, e a sua compreensão pela Defendente, qual seja, o auferimento de ganho de capital em razão da alienação de cotas de participação societária restando dúvidas, conforme descrição dos fatos, relativamente à base de cálculo de apuração do referido ganho de capital, no que tange à incorporação do montante correspondente à incorporação de reservas de reavaliação ao capital social;

- que cumpre ressaltar, entretanto, que se percebem contradições na descrição e análise, pela Defendente, da fundamentação da Autuação. Embora em alguns pontos oriente sua defesa como se o lançamento perpetrado estivesse fundamentado, exclusivamente, nas disposições do art. 10 (caput e parágrafo único) da Lei 9.249/95, em outros pontos, aborda e examina pormenorizadamente os comandos presentes nos demais dispositivos indicados pela Autoridade Lançadora (vide tabela apresentada como ANEXO I, às fls. 248 a 252);

- que não se pretendeu tributar, nem se poderia, o mero acréscimo registrado ao valor contábil da participação societária da Sra. Ana Guerrelhas na empresa Aquatec, e que este não se confunde com o efetivo ganho de capital obtido com a posterior venda dessas participações, não há razão para se adentrar na análise de dispositivos que tratariam dos reflexos daquelas operações contábeis;

- que nesse ponto, destaco que a perspectiva histórica traçada nos leva a concluir que a Lei 9.249, de 1995, inovou ao isentar do imposto de renda o lucro distribuído aos sócios, bem assim ao prever que, no caso específico 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;

- que enquanto os acréscimos ao capital social procedidos por incorporação de reservas de reavaliação constituiriam operações não-onerosas, do ponto de vista do sócio, posto que traduzem mera atualização contábil do valor de bem de que já dispunham (mantém-se a mesma proporção de participação em sociedade detentora do mesmo patrimônio) e não implicam a retenção de valores que poderiam ser objeto de distribuição, tais acréscimos oriundos de reservas de lucro, representam transações onerosas aos sócios, pois, nesse caso, abre-se mão da distribuição da correspondente parcela do lucro;

- que a Lei 9.249/95, em seu art. 10, parágrafo único atribua exclusivamente às 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 igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista. Ou seja, nesse caso, a Lei entende que a aquisição das cotas decorrentes do acréscimo de capital foi de fato onerosa aos sócios, sendo o custo de aquisição corresponde à parcela de lucro que deixou de ser distribuída;

- que frise-se que, como destaca a própria Defendente, as duas espécies de reserva obtiveram tratamento fiscal diferenciado, quando a lei entendeu necessário fazer tal distinção, sem que reste possibilidade de confusão, quando da aplicação de regramentos que sejam próprios de cada espécie;

- que descabida, portanto, com o máximo respeito, a alegação de que a exigência fiscal estaria calcada em ficção jurídica ou, ainda, que resultaria da aplicação de integração ou de analogia para 'instituir' um fato gerador não previsto em lei. O § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988 fixa com clareza o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda incidente sobre ganho de capital, e o art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, a alíquota e a periodicidade de seu recolhimento;

- que desse modo, com todo respeito, não vejo como acolher as conclusões do i. parecerista José Delgado, de que a Auditora, ao supostamente criar ficção jurídica, teria 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.

- que não se esqueça, ademais, que os dispositivos acima transcritos são expressamente citados no auto de infração, tendo a Defendente pleno conhecimento do fato, tanto que apresenta, às fls. 48 a 52, tabela onde os analisa;

- que não percebo dúvida por parte da Autoridade Lançadora quanto à capitulação do fato que ensejasse a conclusão pelo i. parecerista José Delgado de que teria sido violado o art. 112, inc. II do CTN (em caso de dúvida aplica-se interpretação favorável ao Contribuinte), até porque tal dispositivo seria aplicável, exclusivamente, à imputação de infrações e penalidades.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*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 têm como contribuintes os sócios dessa mesma pessoa jurídica.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2003 Ementa:*

*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.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/06/2011, conforme Termo constante à fl. 397, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (11/07/2011), o recurso voluntário de fls. 402/418, instruído pelos documentos de fls. 419/422, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que na cópia dos autos fornecida à Recorrente, o acórdão está assinado exclusivamente por sua Relatora e não se faz qualquer referência aos demais membros da turma, seus votos e possíveis impedimentos ou ausências;

- que a ausência dessa formalidade induz à conclusão de que as razões da Recorrente foram decididas monocraticamente, não lhe sendo garantida a apreciação pelo colegiado, ofertada pela lei;

- que não foram efetivamente cumpridas as exigências procedimentais nos modos e tempos definidos, deve a decisão ser declarada nula;

- que para ser dada plenitude ao direito ao contraditório, não basta apenas intimar a parte para manifestar-se, ouvi-la e permitir a produção e alegação de provas; é preciso deixar que a mesma influa no convencimento do julgador, fazendo-a na defesa, exigindo-se,

para tanto, procedimentos e penas predeterminadas, para que a parte saiba exatamente como e do que deve se defender;

- que a situação desse processo cinge-se, realmente, à violação ao direito de contraditar o fundamento jurídico do ato, que como comprovado, não ocorreu por absoluta ausência de menção ao art. 16 da Lei 7.713/88 no Auto de Infração, com irreparável prejuízo para a defesa da Recorrente;

- que, sem dúvida, diante de uma DECISÃO SURPRESA, em desacordo com os princípios fundamentais do cidadão, em colisão com a Constituição da República, irremediavelmente NULA, devendo assim ser declarada por esse Conselho;

- que, por conseguinte, se o valor das cotas expressos no contrato social poderiam ou não ser considerado valor corrente e, em caso, negativo, por quais razões, era assunto a ser aberta e claramente abordado na decisão de 1ª instância, pois desse entendimento restaria a conclusão sobre o acerto do contribuinte ao fazer o enquadramento legal do ato por ele praticado, possibilitando sua defesa nessa fase recursal;

- que, nenhuma palavra foi dada nas razões de mérito trazidas no acórdão, se restringido a Relatora a reenquadrar a conduta da Recorrente na norma que, pela primeira vez, foi apontada em todo o procedimento (Lei 7.713/88, art. 16, § 4º);

- que divergir, simplesmente, é diferente de discorrer sobre os motivos da divergência, que no caso exigiria trazer argumentos que contraditassem o entendimento de que suas cotas possuíam valor corrente; faltou explicar por que não via como enquadrar a situação descrita como valor corrente;

- que assentado que a Recorrente agiu induzida pela confiança que as instruções normativas lhe inspiram e que não pode ser punida por isso, prossegue-se à análise de sua conduta diante da norma legítima e válida que orientou seus passos no lançamento do ganho de capital, posto que só resta esse caminho para um julgamento justo;

- que na ponderação entre ambos, deverá prevalecer aquele que confere segurança jurídica ao contribuinte, de modo a reconhecer-se que o custo zero artificialmente atribuído a cotas alienadas implica majoração de tributo que só pode ser admitida em lei que, taxativamente, a expresse;

- que não havendo lei nesse sentido, não há como prosperar autuação fiscal tendente a majorar a base de cálculo do imposto de renda de pessoa física devida no ganho de capital pela alienação de bens e direitos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A matéria em discussão tem origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de ganhos DCE capital obtidos na alienação das quotas da empresa Aquatec Industrial Pecuária Ltda., conforme relatado no próprio Auto de Infração.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, 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 estava enquadrada no art. 18, inciso III, da Instrução Normativa nº 84, de 2001 e, no mérito, argúi a invalidade do lançamento, cujos argumentos estão 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.

Deixo de analisar as questões preliminares em razão da decisão de mérito.

Quanto ao mérito, a recorrente argumenta 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 nº 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.

Observa-se, que 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 nº 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 e 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).

Constata-se da análise dos autos do processo, que na alteração do Contrato Social datado de 17 de setembro de 2003 a posição era a seguinte: (a) – que a participação societária da Sra. Ana Carolina de Barros Guerrelhas na Aquatec é de 40%; (b) – que o capital social da empresa Aquatec totalmente integralizado no valor de R\$ 1.513.004,00, foi elevado para R\$ 16.248.000,00, representado por 16.248.000 cotas no valor de R\$ 1,00 cada; (c) – que a parcela elevada no montante de R\$ 14.734.996,00 foi integralizada com os seguintes recursos: R\$ 4.800.996,00 – referente a lucros acumulados, e R\$ 9.934.000,00 – referente à reserva de reavaliação; (d) – que em razão da incorporação desses valores ao capital social, houve distribuição entre os sócios, cabendo à contribuinte a quantidade de 5.868.949 quotas no valor de R\$ 5.868.949,00, conseqüentemente elevando sua participação de 602.601 quotas no valor de R\$ 602.601,00, para 6.471.550 cotas no valor total de R\$ 6.471.550,00; (e) – que do valor de R\$ 5.868.949,00 que coube à contribuinte referente à incorporação ao capital da Aquatec originários de lucros acumulados e reserva de reavaliação, R\$ 1.920.398,40 se referem a lucros acumulados e de R\$ 3.948.550,60 a reserva de reavaliação.

Constata-se, ainda, que em 30 de outubro de 2003, as quotas dos sócios foram alienadas à Sygen Investimentos Ltda., pelo valor de R\$ 34.000.000,00, estabelecido em contrato e que o ganho de capital fora apurado a partir da diferença positiva entre o valor contábil das referidas quotas e o valor do negócio, aplicando-se a alíquota de 15%.

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

Após a análise das peças acusatória, impugnatória, decisória singular e recursal chega-se a conclusão que toda a discussão reside em torno da questão do custo de aquisição das quotas de capital em razão da incorporação das reservas de reavaliação, já que a suplicante, se fixa fundamentalmente, na assertiva de que o custo é o valor das reservas de reavaliação incorporadas ao capital social.

Conforme relatado pela fiscalização (fl.s 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.

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:

*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.*

As empresas, em geral, possuem bens, direitos e obrigações que precisam ser registrados pela Contabilidade. Os bens e direitos, tais como imóveis, veículos, máquinas, equipamentos, duplicatas a receber entre outros investimentos são contabilizados, no balanço patrimonial, em uma classe denominada de ativo, essa classe, de acordo com o prazo de sua realização e sua finalidade, pode estar subdividida em grupos circulante, realizável a longo prazo e permanente, esses ainda se subdividem em outros subgrupos e contas dependendo do plano de contas de cada empresa.

Até dezembro de 1995, a legislação brasileira permitia que se fizesse correção monetária do balanço das empresas, esse procedimento consistia em se fazer uma

atualização dos valores monetários dos itens do balanço, por meio de índices de preços. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995 foi extinta a correção monetária.

É fato, que as distorções nos balanços passaram a ser corrigidas, principalmente, pela reavaliação dos ativos, ressaltando que correção monetária e reavaliação não é a mesma coisa, já que a correção monetária é tão-somente a atualização monetária do custo de aquisição, em que continua o vínculo ao preço pago pelo. Na reavaliação, abandona-se o custo (ou o custo corrigido) e utiliza-se o novo valor econômico do ativo em questão.

De acordo com a Deliberação 183/95, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reavaliação significa adotar como critério para avaliação do ativo o seu preço de mercado, dessa forma o princípio contábil do custo original ou custo histórico é abandonado, fazendo com que os valores sejam apresentados mais próximos aos de reposição.

Reavaliação consiste em atribuir um novo valor ao ativo, que passará a ser o registro contábil do bem reavaliado. Ou seja, reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos.

Essa conta, que existia até a edição da Lei nº 11.638, de 2007, representava a contrapartida da reavaliação. Em outras palavras, refletia o aumento dos valores atribuídos aos ativos da empresa em função de novas avaliações realizadas por peritos ou empresas especializadas.

Os recursos investidos em uma empresa podem ter duas fontes distintas: os capitais de terceiros, que representam as exigibilidades da empresa e os capitais próprios que representam o Patrimônio Líquido. Portanto o PL representa a parte pertencente aos acionistas .

A reavaliação de bens, como máquinas, equipamentos, instalações industriais ou mesmo um conjunto desses elementos agregados a imóveis, terrenos, edificações e outras benfeitorias, constitui um processo delicado e extenso, haja vista os dados e fatores a serem levados em consideração para que o resultado represente um retrato tão fiel quanto possível da realidade encontrada.

Inobstante os argumentos do voto da Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, proferido, em 08 de fevereiro de 2012, por ocasião do julgamento do recurso voluntário do processo nº 10469.722072/2008-23, relativo ao contribuinte Werner Jost, cujo acórdão foi o de nº 2202-01.646, ocasião em que acompanhei o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Pedro Anan Junior, cujo teor, com a devida vênia do redator, adoto como sendo meus fundamentos para dar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, já que a matéria discutida naquele processo é totalmente idêntica a do presente processo (sócios).

Naquele ocasião o Conselheiro Pedro Anan Junior proferiu o voto abaixo transcrito, que adoto para justificar os meus fundamentos:

*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 sub-conta 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.*

Ora, o valor reavaliado integra o custo dos bens, da mesma forma como o custo de aquisição e os acréscimos ao custo; sua perda de valor deve, portanto, ser imputada aos resultados através dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, segundo o mesmo regime aplicável ao custo de aquisição e posteriores acréscimos a esse custo. 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, será computada na determinação do lucro real em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante alienação, sob qualquer forma, depreciação, amortização ou exaustão e baixa por perecimento, e 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. Não existe limite de prazo para tributação dessa reserva. O valor a ser atribuído a cada uma das quotas ou ações em virtude da capitalização da reserva de reavaliação é o seu valor corrente, na data da incorporação das reservas de reavaliação ao capital social da empresa.

Assim, não há como fugir da interpretação dada pela redator do voto vencedor, eis que o custo de aquisição, para fins de determinação do ganho de capital, é o valor atribuído ao bem ou direito ou o valor pago na sua aquisição.

Convém ressaltar, que a não-incidência de tributos pode ser interpretada de duas formas, uma por força constitucional (imunidade) e outra por força de legislação tributária

(isenção). A verdadeira não-incidência é a constitucional, que veda a incidência de tributos definitivamente. A isenção, embora não se aplique ao imposto por benefício legal, está sujeita a condições que a revoguem.

Assim, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever "as hipóteses de incidência" do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de realizar ou não o fato ou situação. Somente se a situação se realiza é que incide compulsoriamente a obrigação legal.

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da "hipótese de incidência", mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrável na hipótese é que pode nascer a obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela autoridade fiscal lançadora é olvidar a realidade, já que não houve a comprovação de que a pessoa jurídica deixou de tributar a respectiva reavaliação.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978, 3º Ed. pág. 26:

*(...) interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."*

*Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificial ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."*

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO", Forense, 1981, 9 a ed. Pags. 165/166, preleciona:

*Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.*

*É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.*

*Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente à providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.*

*Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.*

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exequível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Concordo com o redator do voto vencedor, que no caso em questão, 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 elegeru como fato gerador do imposto de renda o efetivo acréscimo patrimonial.

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.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann

CÓPIA