



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

**Processo n°** 10469.730869/2012-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.323 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2016  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF  
**Recorrente** JUREMA MESQUITA CANSANÇÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

RENDIMENTOS. DISTRIBUÍDOS A SÓCIOS. SEM INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NAS PESSOAS FÍSICAS BENEFICIÁRIAS.

A não incidência do imposto de renda de que trata o art. 10 Lei nº 9.249, de 1995 refere-se a rendimentos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Não se aplica a situação em que os valores restituídos ou distribuídos aos sócios sejam decorrentes da incorporação e transformação de superávit de uma associação em lucro de uma sociedade. Neste caso, os lucros incorporados ao capital e restituídos ou distribuídos aos sócios, por não terem sido objeto de tributação na pessoa jurídica, estão sujeitos à tributação nas pessoas físicas que os receberam.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO INCIDÊNCIA**

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto à infração de omissão de rendimentos, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Martin da Silva Gesto, Dilson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), que deram provimento. Quanto à multa qualificada, por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, tendo votado pelas conclusões o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada. Quanto aos juros sobre a multa de ofício, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora) e Martin da Silva Gesto, que deram provimento nessa matéria. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada. Fez sustentação oral, pela Contribuinte, a advogada Maria Carolina Bachur, OAB/SP nº 247.115/SP.

*(Assinado digitalmente)*

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

RELATOR JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO - Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

MARCIO HENRIQUE SALES PARADA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA (Presidente), MARTIN DA SILVA GESTO, JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, DILSON JATAHY FONSECA NETO, MARCELA BRASIL DE ARAUJO NOGUEIRA (Suplente convocada), JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO (Suplente convocado), MARCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado) e MARCIO HENRIQUE SALES PARADA.

## Relatório

Adoto, no que for cabível, o Relatório da Delegacia Regional de Julgamento de Recife (PE):

*"Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração (fls. 3 a 9), para exigência de imposto de renda pessoa física do ano-calendário de 2007 no valor de R\$ 4.825.882,16 acrescido de juros de mora calculados até novembro de 2012, no valor de R\$ 2.237.221,10, e de multa de ofício no percentual de 150% no valor de R\$ 7.243.323,24, totalizando R\$ 14.309.426,50 de crédito tributário lançado.*

*2. A ação fiscal foi precedida de intimação à contribuinte para apresentar esclarecimentos e documentos relativos às suas participações societárias junto à Biofa Participações Societárias*

e Administração de Bens Ltda e à APEC Sociedade Potiguar de Educação e Cultura S.A., conforme termos de fls. 25 e de fls. 27 a 30.

Em atendimento, foram fornecidos os elementos de fls. 26 e de fls. 31 a 42.

3. Aditivamente, a fiscalização diligenciou junto à Biofa Participações Ltda, obtendo a documentação de fls. 46 a 169.

4. Constam ainda do processo a declaração de ajuste anual da contribuinte, relativa ao ano calendário de 2007 (fls. 170 a 178), assim como alguns dos livros razão da APEC Sociedade Potiguar de Educação e Cultura S.A abrangendo os meses de outubro e novembro de 2007 (fls. 240 a 248).

5. A fiscalização, em seqüência, lavrou o auto de infração, em razão da constatação da seguinte infração:

5.1 – omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (omissão do valor de R\$ 17.582.489,00, fato gerador em 31/12/2007), com enquadramento legal referido aos arts. 37 e 38 do Decreto nº 3.000/1999, ao art. 3º, §4º, da Lei nº 8.849/1994 com alterações promovidas pela Lei nº 9.604/1995, e ao art. 1º, inc. I, e parágrafo único, da Medida Provisória nº 340/2006.

Foi aplicada multa qualificada de 150% sobre a infração, como enquadramento legal referido ao art. 44, inc. I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

6. Como descrito no termo de verificação e encerramento de ação fiscal de fls. 11 a 24 a omissão de rendimentos decorreu da percepção, pela contribuinte, de parcela do capital social da APEC Sociedade Potiguar de Educação e Cultura S.A., cuja distribuição não foi apurada em balanço e, conseqüentemente, não foi submetida à tributação.

7. Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 261 a 292, alegando em síntese:

7.1 – que não foi comprovada a ocorrência do fato gerador, pois a omissão de rendimentos decorrente da devolução do valor de R\$ 17.582.489,00 recebida da APEC foi apurada com base no art. 3º, §4º, da Lei nº 8.849/1995, por meio de uma interpretação extensiva, que enquadrava a devolução de capital à acionista, ora impugnante, como passível de tributação, apesar da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

Que a fiscalização buscou apoio na interpretação do item 12 da exposição de motivos do art. 10 do PL nº 913/2005, do que resultou a Lei nº 9.249/1995, ferindo o princípio da legalidade e a regra relativa à interpretação literal das normas isentivas prevista no art. 111, II, do CTN;

7.2 – que “os acionistas não experimentaram ganho patrimonial algum em razão da transformação, eis que

suas participações foram avaliadas em zero” (fls. 267), pois que ausentes os documentos a que se refere o art. 18 e seu parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 113/1998.

Que a participação adquirida, com custo zero, possibilitou o recebimento das quotas da Biofa consubstanciadas em imóveis, pois “no negócio celebrado para a vendadas quotas da APEC os imóveis não foram incluídos” (fls. 275);

7.3 – que informou, na declaração de bens de sua declaração de ajuste anual, o valor contábil da participação societária recebida, de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.249/1995 e com o art. 61, I, ‘b’, da IN SRF nº 11/1996.

Que “a regra insculpida na IN SRF nº 11/96 autoriza o recebimento pelo mesmo valor da participação societária extinta (alínea ‘b’), permitindo ao contribuinte pessoa física optar pelo não pagamento imediato do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, podendo diferi-lo para o momento da efetiva percepção desse ganho, quando a alienação de bens e/ou direitos recebidos (no caso sua participação societária na Biofa)” (fls.268).

Que, como o custo de aquisição da participação societária na APEC foi igual a zero, nos termos do art. 18 da IN SRF nº 113/1998, o valor da participação extinta também é zero, conforme art. 61 da IN SRF nº 11/1996;

7.4 que, mesmo que a impugnante houvesse informado em sua declaração de bens a participação recebida pelo valor de R\$ 17.582.489,00, tal acréscimo patrimonial seria isento por força da isenção prevista no §4º do art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

Transcreve ementas do então Conselho de Contribuintes em favor de suas alegações;

7.5 que, ademais, o recebimento da participação societária não caracteriza disponibilidade econômica e sim mera potencialidade de renda, que apenas se materializará na alienação das quotas ou dos imóveis da pessoa física, pois os ganhos de capital somente sofrem tributação quando o valor de alienação for superior ao custo de aquisição.

Que a simples aquisição não é fato gerador do imposto de renda, que somente ocorrerá quando efetivamente renda houver, em consonância com o Inc. II do art. 43 do CTN;

7.6 que o fato de os resultados (superávit) acumulados capitalizados e devolvidos ao contribuinte não terem sido submetidos à tributação na pessoa jurídica não enseja a tributação na pessoa física da acionista.

Que a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, novembro de 2007, é o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e não o art. 3º, §4º, da Lei nº 8.849/1994, sendo que o referido art. 10 determina a tributação dos lucros apenas no âmbito das pessoas jurídicas.

*Já o mencionado art.3º, §4º, não é aplicável aos fatos geradores ocorridos em 2007, conforme regra do art. 142 do CTN.*

*Que a afirmação de que a isenção para os lucros distribuídos prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 é condicionada à prévia tributação dos rendimentos não encontra amparo em nenhum dispositivo legal.*

*Que há, inclusive, permissão normativa para distribuição de lucros superiores aos apurados com base nos coeficientes de determinação do lucro presumido, conforme art. 51 da IN SRF nº 11/1996, isto é, desde que a empresa demonstre através de escrituração contábil que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto.*

*Que de acordo com o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, como a “restituição de capital sucedeu após 1996, ao passo que a APEC constitui pessoa jurídica tributada pelo lucro real, exsurtem integralmente preenchidos os requisitos da legislação vigente sendo, assim, indubitável que tal operação societária é abrangida pela isenção de que trata o referenciado dispositivo legal, eis que, vale reprimir, a restituição de capital equipara-se à distribuição de lucros e dividendos” (fls. 273);*

*7.7 – que as disposições do art. 18 da IN SRF nº 113/1998 são aplicáveis, mesmo já havendo, no momento da versão do superávit acumulado, o capital de R\$ 50.000,00 isto é “a incorporação ao capital social da pessoa jurídica tributada (constituída sob qualquer das formas admitidas em direito e com finalidade lucrativa) se opere pelo valor comprovado dos bens e direitos entregues para constituição da entidade educacional” (fls. 274).*

*Que, no caso, ante a falta de comprovação de bens entregues, inclusive dinheiro, foi atribuído o valor zero à participação societária adquirida pela incorporação do superávit.*

*Que, como a impugnante poderia “receber uma participação adquirida a custo zero por um valor maior, se não se comprovou aporte de valores (bens e direitos) para*

*construção do superávit capitalizado, vez que esse decorre da entidade transformada” (fls. 275);*

*7.8 – que não se aplica ao caso a regra prevista no art. 169 da Lei nº 6.404/1976 pois a APEC tem seu capital estruturado em ações sem valor nominal;*

*7.9 – que quando a lei pretende tributar a totalidade dos lucros o faz de forma expressa, como sobressai do texto do art. 44, XIX, do RIR/1999, dispositivo já revogado pelo art. 36, V, da Lei nº 9.249/1995;*

7.10 – que o art. 545, §1º, I, do RIR/1999, colacionado pela fiscalização é inaplicável ao caso concreto, visto que dirigido às pessoas jurídicas beneficiárias de isenção em razão de estabelecidas nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam;

7.11- que a multa qualificada foi indevidamente aplicada pois, para efetuar o pagamento da devolução de capital aos acionistas não foi utilizado qualquer artifício, nem praticada simulação ou evasão.

Que tanto a transformação societária da APEC quanto a aquisição, pela defendente e pelo Sr. Paulo, das empresas Biofa e Guelmim, assim como o negócio jurídico praticado com a Ice Inverziones, foram devidamente registrados, inclusive, quando pertinente, submetidos a registro público.

Que as operações foram devidamente planejadas visando ao menor ônus tributário para a contribuinte, observando todavia as disposições legais cabíveis.

Que não houve a intencionalidade da conduta ilícita prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, pois o fato de não terem sido informados os valores relativos ao recebimento da devolução de capital, a título de rendimentos isentos ou não tributáveis, não teve por fim ocultar a operação.

Que todos os atos referentes à operação foram devidamente arquivados em registro público, nas Juntas Comerciais, de consulta pública, e as escriturações contábeis da APEC e da Guelim foram elaboradas de forma clara e regular.

Que, em face do art. 9º da IN SRF nº 820/2008, a impugnante sequer era obrigada a informar na declaração de bens a participação societária no valor de R\$ 500,00, inferior ao limite de R\$ 1.000,00.

Que, ainda que o aumento de capital fosse tributável, o dolo de omitir rendimentos não estaria comprovado, em razão da complexidade da matéria que requereu esforço interpretativo por parte da própria fiscalização.

A defesa menciona jurisprudência do STF em apoio à sua explanação;

7.12 – que a exigência de juros sobre a multa é indevida por afrontar as disposições contidas no art. 907, §2º, do RIR/1999, além de ser inaplicável por falta de previsão, como se depreende da leitura do art. 161 do CTN, do art. 61 da Lei nº 9.943/1996 e do §2º do art. 907 do RIR/1999.

A impugnante transcreve jurisprudência administrativa para reforçar suas razões;

7.13 – que requer, por fim, o acolhimento da impugnação e a extinção do crédito tributário contestado.

A Delegacia Regional de Julgamento - DRJ negou provimento a impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA  
Impresso em 08/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*Ano- calendário: 2007*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.*

*Fica sujeita à incidência do imposto de renda a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que não corresponder a lucros ou dividendos distribuídos.*

*RESPONSABILIDADE. BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO.*

*Constatada a remuneração efetuada à pessoa física do sócio ou acionista de natureza tributável porém sem incidência tributária, o rendimento deve ser tributado na declaração de ajuste anual pelo respectivo beneficiário.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano- calendário: 2007*

*INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ISENÇÃO.  
INTERPRETAÇÃO LITERAL.*

*As regras de interpretação da lei tributária impedem se dê interpretação extensiva às normas que contemplam hipóteses de desoneração tributária, como é o caso da lei isentiva, que deve ser interpretada literalmente.*

*INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.  
COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO  
DE FRAUDE.*

*É cabível, por disposição literal da Lei nº 9.430/1996, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada, por meio de fatos e documentos constantes do processo, a ocorrência das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964.*

*JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA APLICADA DE OFÍCIO*

*Os créditos tributários não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa Selic.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano- calendário: 2007*

*JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.  
EFEITOS.*

*Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previsto sem lei.*

A DRJ, em seu voto, depois de detalhar as operações realizadas pela Impugnante, aduz, resumidamente, os seguintes argumentos jurídicos:

a) O imposto de renda é orientado pelos princípios constitucionais da universalidade, generalidade e progressividade e, sendo assim, a regra geral é a incidência de tributação sobre todas as renda e proventos assim entendidos quaisquer acréscimos patrimoniais.

b) A não incidência de imposto sobre da rendas e proventos das pessoas físicas é, portanto, questão excepcional, estabelecida por normas jurídicas específicas e, por isso, o artigo 111 do CTN impede que se dê interpretação extensiva às normas que contemplam hipóteses de exoneração tributária.

c) não há qualquer lei que considere isentos os proventos recebidos pela pessoa jurídica, pois:

c.1) o aumento da participação societária da contribuinte de R\$ 25.000,00 para R\$19.560.271,17 em decorrência da incorporação de superávits acumulados não se enquadra nas hipóteses de isenção previstas no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, nem nos incisos XXVI a XXIX do art. 39 do Decreto nº 3.000/1999, nem nos incisos XIX a XX do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº15/2001 e nem tampouco no art. 51 da IN SRF nº 11/1996. Isso porque o aumento da participação societária não foi consequência de distribuição de Lucros ou de dividendos decorrentes da incorporação de lucros ou de reservas de lucros, como previsto na legislação de regência.

c.2) a devolução do capital social à sócia por meio de dação em pagamento à Biofa Ltda de bens imóveis antes pertencentes à entidade imune, pelo valor de R\$ 17.582.489, 79. ocorrida em novembro de 2007 (AGE da APEC S/A de fls. 201 a 204 e sua re-ratificação de fls. 206 a 238), em consequência da redução de capital social, não se enquadra na hipótese de isenção prevista na alínea "b" do inciso I do art. 61 da IN SRF nº 11/96, pois o valor de que foi efetivamente beneficiado o contribuinte não foi igual a R\$ 25.000,00, correspondente ao valor contábil de sua participação societária junto à APEC S/A.

d) O caput do art. 3º da Lei nº 8.849/1994 e seus parágrafos deixam clara a incidência tributária em outros casos em que há aumento de capital, pois tratando-se de empresas em que esse aumento se der por incorporação de lucros não submetidos à tributação na pessoa jurídica deverá haver exigência de imposto de renda na pessoa física do sócio ou acionista beneficiário do respectivo aumento.

e) o §4º do artigo 3º da Lei nº 8.849/1994 é aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, pois era norma válida e vigente à época da ocorrência do fato gerador, como determina o art. 144 do CTN.

d) Não trata de questão envolvendo a formação de novo capital social da APEC S/A, resultante de transformação como previsto no art. 18 da IN 113/98, pois quando da

percepção pelo contribuinte dos proventos decorrentes de acréscimo patrimonial, a APEC já havia sido transformada em sociedade anônima.

Notificada da decisão em 20/02/2013 (fls.328), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivo em 20/03/2013 (fls. 322 a 341) alegando, em síntese, que:

a) não houve acréscimo patrimonial na redução de capital com devolução em bens. Isso porque como a aquisição da participação na APEC foi inferior ao seu valor patrimonial (“custo zero”), a pessoa física pode manter na sua Declaração de Ajuste Anual o mesmo valor da participação extinta (art. 61 da IN/SRF 11/96), qual seja, “custo zero” (simbólico de R\$ 1,00), sem ser obrigado a registrar o valor contábil registrado na APEC (art. 22, § 4º da Lei nº 9.249/95).

b) é inaplicável o art. 3º, § 4º da Lei nº 8.849/94. Defende o Contribuinte que referido dispositivo legal apenas teria aplicabilidade se a devolução do capital fosse pago em espécie. Sustenta que para fins de devolução de capital em bens há normas mais contemporâneas e especiais (art. 22, § 4º da Lei nº 9.249/95 e art. 61 da IN/SRF 11/96) que autorizam que a pessoa física mantenha o valor da participação extinta na sua Declaração de Ajuste Anual.

c) ainda que fosse entendida a redução de capital como distribuição de lucros/dividendos, os mesmos estariam albergados pela isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95. Pondera que o dispositivo legal não pontua o fato de que os lucros devem ter sofrido tributação na pessoa jurídica que os distribui para fins de validade da isenção. Por se tratar de regra isentiva, defende que deve ser interpretada literalmente conforme disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN). Entende ser incabível a autoridade tributária se socorrer da Exposição de Motivos da Lei para fins de imposição tributária.

d) ainda que houvesse o acréscimo patrimonial, esse deveria ser tributado como ganho de capital. Por hipótese, o Contribuinte defende que se tivesse optado por declarar os bens recebidos em razão da redução de capital pelo valor apresentado contabilmente pela APEC (R\$ 17.582.489,00), tal acréscimo estaria sujeito às normas de tributação de ganho de capital.

e) a multa qualificada não deve ser mantida, tendo em vista que não houve ocultação dolosa de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, mas sim convicção de que a Declaração de Ajuste Anual e o tratamento tributário dispensado à operação encontram-se em conformidade com a legislação tributária.

f) os juros de mora sobre a multa de ofício não devem prevalecer.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Relatora JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29

/06/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por JUNIA ROBERTA GOU

VEIA SAMPAIO, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 08/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso está dotado dos pressupostos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Conforme se observa do relatório, a controvérsia jurídica está na divergência das normas aplicáveis ao caso concreto. A fiscalização defende que a redução de capital da APEC deve ser tributada como lucro/dividendo distribuído por pessoa jurídica, pois ocorreu em prazo inferior a 05(cinco) anos contado do aumento de capital com lucros ou reserva (art. 3º, § 4º da Lei nº 8.849/94). Na sua interpretação, não caberia a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, pois o superávit capitalizado não sofrera tributação do imposto de renda, em face da imunidade constitucional.

O Contribuinte defende que não houve acréscimo patrimonial na redução de capital com devolução em bens, pois como a aquisição da participação na APEC foi inferior ao seu valor patrimonial (“custo zero”), a pessoa física pode manter na sua Declaração de Ajuste Anual o mesmo valor da participação extinta (art. 61 da IN/SRF 11/96), qual seja, “custo zero” (simbólico de R\$ 1,00), sem ser obrigado a registrar o valor contábil registrado na APEC (art. 22, § 4º da Lei nº 9.249/95),

Diante da controvérsia acima exposta, imprescindível a análise dos dispositivos legais em questão.

A Lei nº 8.849/94 determinava, em seu artigo 3º, o regime jurídico do aumento de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas, nestes termos:

*Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda.*

*§1º Podem ser capitalizados nos termos destes artigos os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetido a tributação.*

*§2º - A não incidência estabelecida neste artigo se estende aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiária de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento de capital social, e ao titular da firma ou empresa individual*

*§3º -O disposto no §2º não se aplica a pessoa jurídica, nos cinco anos anteriores à data de incorporação de lucros ou reservas ao capital, restituir capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social; neste caso, o montante dos lucros ou reservas capitalizados será considerado, até o montante da redução do capital, corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária, como lucro ou dividendo distribuído, sujeito, na forma da legislação em vigor, à tributação na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios ou do titular pessoa jurídica.*

*§ 4º Se a pessoa jurídica, **dentro dos cinco anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído**, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos,*

*quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou do titular. (grifamos)*

Todavia, para melhor compreensão do artigo, é importante ressaltar que ele tratava da incorporação de lucros e reservas e sua devolução aos sócios à época em que a legislação tributava dividendos e lucros a eles distribuídos. Isso fica claro pela leitura do artigo 2º da mencionada lei que assim dispõe:

*"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***

*§1º O imposto descontado na forma deste artigo será: (Redação dada pela lei nº 9.064, de 1995)*

*a) Deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, **assegurada a opção pela tributação exclusiva;** (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995) (grifamos)*

Dessa forma, verifica-se que, no regime jurídico adotado pela Lei nº 8.849/94, a regra geral era a tributação dos valores pagos aos sócios à título de lucros ou dividendos. O artigo 3º e seu §2º, por sua vez, estabelecia uma isenção aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas, a qual se estendia aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiária de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento de capital social. Tal isenção, no entanto, estava sujeita à restrição prevista no § 4º, qual seja, "*se a pessoa jurídica, **dentro dos cinco anos subseqüentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído**, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou do titular*

Todavia, com a publicação da Lei nº 9.249/95 o regime jurídico de tributação das pessoas jurídicas e as pessoas dos sócios sofreu expressiva alteração, uma vez que os lucros e dividendos distribuídos aos últimos se tornaram isentos, conforme se verifica pela leitura do artigo 10 da mencionada lei:

*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 calculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.**" (grifamos)*

A referida lei dispôs, em seu artigo 22, que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, nestes termos:

*Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, **poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.***

(...)

*§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.(grifamos)*

Complementando a regulamentação da matéria, a Instrução Normativa SRF nº 11/96 determinou que na hipótese em que a pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital tenha optado pela avaliação a valor contábil a pessoa física esta poderia optar por incluir os referidos bens em sua declaração pelo mesmo valor da participação extinta. Confirma-se

*IN/SRF 11/96*

*Art. 61. No caso de participação societária adquirida por valor inferior ao patrimonial, em que a pessoa jurídica que estiver devolvendo capital tenha optado pela avaliação a valor contábil, a pessoa física ou jurídica que estiver recebendo os bens ou direitos deverá proceder da seguinte forma:*

*I se pessoa física, à sua opção:*

*a) incluir, em sua declaração de bens, os bens ou direitos pelo valor pelo qual houverem sido recebidos, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o valor declarado da participação extinta; ou*

*b) incluir, **em sua declaração de bens, os bens e direitos pelo mesmo valor da participação extinta.**(grifamos)*

O que se percebe, portanto, é a existência de antinomia entre as duas normas, uma vez que dão tratamentos distintos sobre a mesma situação. Nesse caso, a solução se dá pelo critério cronológico. Assim, a norma posterior revoga a anterior naquilo que forem incompatíveis, ainda que não tenha ocorrido a revogação expressa.

A fiscalização, assim como a DRJ, entendeu que não há que se falar em aplicação da norma prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, pois essa só se aplicaria quando os lucros e dividendos distribuídos tivessem sido tributados, o que não teria ocorrido no caso em questão, em razão da imunidade de que gozava a sociedade da qual a Recorrente era sócia.

Todavia, entendo que, nesse caso, a interpretação está tentando restringir o alcance da lei além da sua literalidade. Com efeito, a autoridade fiscal para afastar a aplicação da norma do artigo 10 da Lei nº 9.249/95 utilizou-se da exposição de motivos da mencionada lei que pretendia concentrar a tributação na pessoa jurídica. Diante desse fato, concluiu que a norma só seria aplicável na hipótese da pessoa jurídica ter sido anteriormente tributada.

Embora a exposição de motivos seja um dos recursos válidos para se buscar o sentido das leis (interpretação teleológica), no caso em questão entendo que tal recurso não pode alcançar o objetivo pretendido pela fiscalização. Isso porque, estamos tratando de norma

de isenção a qual, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, deve se ater a literalidade:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifamos)*

O legislador não restringiu o alcance do art. 10 da Lei nº 9.249/95 apenas ao pagamento de lucros e dividendos que tivessem sido anteriormente tributados. Se assim o quisesse poderia ter limitado o alcance da norma. Exemplo disso é o próprio §4º do artigo 3º da Lei nº 3º da Lei nº 8.849/94 utilizado pela fiscalização como base para o lançamento. Como esclarece Hugo de Brito Machado:

*"Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. **Fica no exato alcance que a expressão literal permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a interpretação do seu alcance, como sua restrição**" (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22 ed. Malheiros, São Paulo, 2003, p.105) (grifamos)*

É importante ressaltar, ainda, que caso se conclua, como fez a DRJ, que "o §4º do art. 3º da Lei nº 8.849/1994, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.064/1995 é aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 pois era norma válida e vigente à época da ocorrência do fato gerador, como determina o art. 144 da Lei nº 5.172/1966" o lançamento em questão estará incorreto, pois, nesse caso, também deveria ser aplicável a tributação prevista no artigo 2º da referida lei. Vale dizer, os valores distribuídos a Recorrente deveriam ter sofrido tributação de fonte à alíquota de 15% e não na declaração utilizando-se a tabela progressiva com a alíquota de 27,5% .

Além disso, o argumento da fiscalização, corroborado pela decisão da DRJ, no sentido de que o superávit da APEC não fora tributado e, por isso, a redução de capital deve ser tributada, sob pena do "ganho do superávit" não ser tributado, não encontra respaldo.

Isso porque, de fato, não há uma tributação imediata quando da redução de capital, por força da interpretação combinada dos art. 18 da IN/SRF 113/98 e art. 61 da IN/SRF 11/96. Entretanto, quando da realização dos bens recebidos em redução de capital, eventual ganho nessa realização será tributado. Não se trata de não tributação, mas sim do momento e da forma da tributação. A tributação é diferida para o momento da realização dos bens recebidos em devolução de capital e eventual acréscimo tributado na modalidade de ganho de capital.

Finalmente, é importante destacar que não se encontram presentes os pressupostos para aplicação da multa qualificada. Como bem observa Marco Aurélio Greco:

*"(...) a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)*

*Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos*

*; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo. A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)*

Para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*". Da mesma forma, essa foi a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Processo nº 18471.000009/2006-33 julgado na sessão de 21 de janeiro de 2016:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2001, 2002*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).*

Em face de todo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado

A par das bem fundamentadas considerações da ilustre relatora, Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, peço licença para divergir em relação à tributação da operação em caso e em relação à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

### RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A análise dessa operação envolvendo a APEC Sociedade Potiguar de Educação e Cultura S.A., já foi apreciada neste CARF, tendo sido proferido o Acórdão 2201-002.471, cujo voto vencedor, da lavra do nobre relator designado Francisco Marconi de Oliveira, transcrevo, para concordar integralmente com ele e subsidiar minha conclusão sobre o assunto, pelo cabimento da autuação em debate:

*Acórdão 2201-002.471 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Sessão de 12 de agosto de 2014.*

(...)

#### *VOTO VENCEDOR*

*As questões levantadas nos autos estão relacionadas à transformação de entidade imune em Sociedade Anônima, transformação da natureza jurídica da conta Superávit Acumulado em Lucros Acumulados, incorporação da conta de Lucros Acumulados ao Capital Social com posterior redução do capital e devolução do excesso aos sócios e, ainda, a aplicação de multa qualificada em decorrência do planejamento fiscal intencional para elidir a tributação, sobre a qual incidiu juros de mora.*

*A autoridade fiscal considerou que a operação teria transmudado a natureza jurídica de superávit para lucro, incorporado ao capital da S/A, acarretando um acréscimo patrimonial aos sócios (o capital inicial passou de R\$ 50.000,00 para R\$ 39.120.542,34) sem que essa alteração tenha sido reconhecida na declaração de bens do contribuinte. Assim, lavrou o auto de infração tendo por objeto a omissão de rendimentos/lucros recebidos pelos sócios, com base no art. 3º, § 4º, da Lei nº 8.849, de 1994, com as alterações introduzidas pela nº 9.064, de 1995, e do art. 43 do CTN, ressaltando que a incorporação de lucros não tributados ao capital, com a posterior redução e restituição aos sócios, dentro dos cinco anos subsequentes à incorporação, seria considerado como rendimento das pessoas físicas sujeito à tributação, na declaração ou na fonte, conforme legislação então vigente.*

*O contribuinte argumenta que, por ocasião da transformação do Patrimônio Social da APEC em Capital Social da Sociedade Anônima, devido à ausência de documentos, que comprovasse a*

*efetiva entrega de numerários no ato da integralização, foi considerado o valor zero como custo de aquisição de tais ações, nos termos da IN 113/1998, sendo o “superávit acumulado” convertido em capital social em 31 de outubro de 2007, recebendo o recorrente as cotas da Guelmim então avaliadas em R\$ 17.582.489,00. Entretanto, a redução do capital social da APEC teria sido realizada com base no art. 22, §2º da Lei nº 9.249, de 1995, sendo informado na DIRPF os bens avaliados nos termos do art. 61 da IN SRF 11/1996, que permite o registro dessa opção quando a participação societária tiver sido adquirida por valor inferior ao patrimonial.*

*Nesse aspecto, é importante salientar que o art. 61 da IN não trata genericamente da devolução do capital em si, mas, especificamente, da aquisição de participação societária com deságio, com posterior devolução dessa participação (quotas ou ações). Tanto a alínea “a” quanto a “b” da citada IN se refere a “participação extinta”, e no presente caso não houve devolução ou extinção de participação no capital, e sim a entrega de bens e direitos em contrapartida à redução do valor.*

*Também, como justificou a fiscalização, há uma clara distinção entre a expressão “devolução de participação no capital social”, referido no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, e a simples devolução de capital proveniente de uma redução motivada “por ser excessivo às necessidades decorrentes do exercício das atividades compreendidas no objeto social da Companhia”, nos termos do disposto nos artigos 173 e 174 da Lei das S.A., como consignado no item 5, alínea (i) da Ata da AGE realizada em 13 de novembro de 2007.*

*Observa-se que, no presente caso, o número de ações, tanto no aumento quanto na redução, permaneceu o mesmo, não ocorrendo extinção, total ou parcial, da participação, e os sócios permaneceram com o mesmo percentual de participação no capital social da APEC. Portanto, em nenhum momento, houve devolução de participação societária, já que os sócios permaneceram proprietários das 50.000 ações.*

*Caso o contribuinte tivesse declarado corretamente o valor de sua participação no capital social da APEC, ao menos pelo custo contábil de R\$ 19.046.261,00, na redução efetuada apenas faria a substituição em sua declaração de bens parte do valor pelas quotas da Guelmim. Porém, ao contrário disso, o contribuinte declarou como quotas de capital da empresa Guelmim apenas R\$ 500,00 em 31/12/2007.*

*O recorrente justifica que optou por registrar as 17 milhões de cotas da Guelmim recebidas em devolução do capital social da APEC pelo mesmo valor da participação extinta (zero) e, mesmo após a redução de capital da APEC, continuou proprietário das 25.000 ações, que permaneceram declaradas pelo valor (simbólico) de R\$ 1,00, bem como das cotas da Guelmim, a um custo de R\$ 500,00.*

*Porém, o fato jurídico defendido pelo recorrente não condiz com os fatos descritos dos autos. Primeiro, porque não houve participação extinta na APEC. Segundo, porque o recorrente*

*omite o aumento do capital social com a incorporação dos lucros acumulados. Sua participação não é de R\$ 25.000,00 ou R\$ 1,00, como informado, e sim de R\$ 19.560.271,17, conforme consta na ata da assembléia do dia 31 de outubro de 2007. Tanto é que, na redução, recebeu como pagamento as quotas deidas pela APEC na Guelmim, no valor de R\$ 17.582.489,00 (AGE da APEC S.A. de fls. 76 a 79 e sua rerratificação de fls. 81 a 114).*

*Quando ocorreu o aumento do capital, de R\$ 50.000,00 para R\$ 39.120.542,34, com a incorporação da conta Lucros Acumulados, a participação do recorrente aumentou em valor. Isso estaria resguardado pelos rendimentos isentos e não tributáveis na sua declaração de imposto de renda apenas se estivessem abrangidos pelos critérios inseridos no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Ou seja, se o imposto fosse apurado com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Fora disso, o lucro incorporado ao capital e restituído aos sócios está sujeito à tributação nas pessoas físicas que o receberam.*

*Outro ponto defendido no recurso voluntário é a inaplicabilidade do art. 3º, 4º da Lei nº 8.849, de 1995, que seria empregado apenas se a devolução tivesse sido paga em espécie. O recorrente argui que para a situação existiriam regras mais específicas e posteriores, quais sejam, o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995 e os arts. 60 e 61 da IN SRF 11, de 1996, que permitem às pessoas físicas reconhecer os bens recebidos em devolução de capital pelo valor da participação extinta.*

*Porém, a referida lei, em momento algum, se refere a pagamento em espécie, como interpretado pelo contribuinte. Também, o tratamento dado aos bens a que refere o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995 e a IN SRF nº 11, de 1996, são aplicáveis à restituição de capital decorrente da extinção (total ou parcial) da participação, isto é, quando os sócios se desfazem ou reduzem suas quotas ou ações (alienam), o que não é o caso. O acréscimo patrimonial obtido, por sua vez, tem suporte em rendimentos isentos e não tributáveis (art. 10 da Lei nº 9.249/95), haja vista ser oriundo de entidade imune. E a norma citada trata de isenção na distribuição, qual seja apuração do imposto com base no lucro real, presumido ou arbitrado.*

*Assim, o aumento da participação societária não foi consequência de distribuição de lucros ou de dividendos decorrentes da incorporação de lucros ou de reservas de lucros, como previsto na legislação tributária, e sim da transformação do superávit da Associação em lucros acumulados da Sociedade.*

*O acréscimo patrimonial obtido, na qualidade de proventos de qualquer natureza, nos termos dispostos no art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional, é fato gerador do imposto de renda. Segundo essa regra, basta que haja a disponibilidade econômica ou jurídica, não é necessária a existência da disponibilidade financeira. A disponibilidade econômica traduz-se pelo patrimônio acrescido e passível de avaliação econômica, sem*

*importar se o direito já é exigível ou se o crédito seja duvidoso ou difícil de ser liquidado pelo devedor.*

*O recorrente reforça o seu posicionamento defendendo que, por força do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, os lucros e dividendos apurados a partir de 1º de janeiro de 1996 pelas pessoas jurídicas passariam a não mais estar sujeitos a tributação do imposto de renda. A restrição constante do §4 do art. 3º da Lei nº 8849, de 1995, seria inócua no caso em questão, pois o capital restituído teria passado a ser rendimento não tributável. O dispositivo condicionaria apenas que o rendimento não tenha sido tributado na pessoa jurídica que os distribuiu e, por regra isentiva, deve ser interpretada literalmente nos termos do art. 111 do CTN.*

*Porém, a isenção preconizada no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 não se aplica à entidade ora referida, cujo objetivo da lei, como expôs a auditoria, é evitar a dupla tributação. Ou seja, a não tributação e aplicável apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, que não é o caso da APEC, que, à época, transformou o superávit em lucros acumulados, ora incorporados. Somente os lucros gerados a partir da transformação em 1º de outubro de 2007 poderiam entrar na regra prevista no dispositivo acima citado. Ou seja, para usufruir do benefício seria necessário que (i) o lucro tivesse sido apurado a partir de janeiro de 1996; e (ii) a pessoa jurídica fosse tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado.*

*O recorrente argui que a tributação, se existisse, seria como ganho de capital e não rendimentos, mesmo que a APEC fosse isenta, como dispõe o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, e a IN SRF nº 11, de 1996. Assim, mesmo que a redução do capital social tivesse resultado em acréscimo patrimonial jamais seria tributável.*

*O art. 17 citado além de não contemplar as entidades imunes – posto que estas não podem distribuir seu patrimônio aos associados, mas a uma entidade congênere –, refere-se taxativamente à devolução de patrimônio. E, no caso em questão não ocorreu devolução de patrimônio aos sócios, mas, tão somente, uma redução do capital social, sem redução de participação, sem desfazimento das ações. Também, como já explicado, não se aplica neste caso a IN SRF nº 11, de 1996.*

*Assim, em resposta ao argumento do contribuinte, como não houve alienação da participação societária, nem como os sócios se retiram da sociedade, e sim uma simples redução no valor patrimonial das ações, permanecendo os sócios com o mesmo percentual de participação no capital da sociedade, não há que se falar em apurar ganho de capital.*

## APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, a *obrigação principal* surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que *o crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que *o crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" não é tributo, conforme conceito disposto em seu artigo 3º, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme expresso no artigo 139 engloba tanto o tributo, quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada