



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

Processo n° 10880.722595/2013-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.233 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria IRPF
Recorrente ALTAMIRO BELO GALINDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

INOCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA.

O fato gerador do IRPF é complexivo e anual, completando-se em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, quando houver a antecipação do pagamento do Imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

AUSÊNCIA DE NULIDADE POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Não se vislumbra erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que, no presente caso, a autoridade fiscal pretendeu a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física e não do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

TRANSFORMAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS EM SOCIEDADE LIMITADA. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O SUPERÁVIT REMANESCENTE.

Pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual, mediante incorporação de lucros ou reservas, não sofrerão tributação do imposto sobre a renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro José Alfredo Duarte Filho (**Suplente convocado**). No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os

Conselheiros Márcio de Lacerda Martins (**Suplente convocado**) e Eduardo Tadeu Farah (Presidente) que negavam provimento ao recurso e o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre que dava provimento em menor extensão. Fez sustentação oral a Dra. Maria Carolina Bachur OAB/SP 247.115.

Assinado digitalmente.

EDUARDO TADEU FARAH - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 15/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO TADEU FARAH (Presidente), CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARCIO DE LACERDA MARTINS (**Suplente convocado**), MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS (**Suplente convocada**), CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE e ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Em 23/07/2013, foi lavrado auto de infração referente aos exercícios 2009 e 2010, decorrente da *omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica*, restando apurado crédito tributário no valor de R\$ 26.892.473,42 (vinte e seis milhões oitocentos e noventa e dois mil quatrocentos e setenta e três reais e quarenta e dois centavos).

Conforme narrado no relatório do acórdão recorrido:

"Consta do Termo de Verificação Fiscal que o contribuinte fazia parte do quadro de associados da associação civil sem fins lucrativos, assim entidade imune do imposto sobre a renda, União das Escolas Superiores de Cuiabá – UNIC, CNPJ 33.005.265/0001-31.

Em assembléia geral de 04/04/2008, foi deliberada a transformação da UNIC de associação civil sem fins lucrativos para sociedade limitada empresária, com a alteração de sua denominação para IUNI Educacional Ltda. A transformação foi apoiada no artigo 13 da Lei 11.096/2006.

As alterações societárias da IUNI Educacional Ltda encontram-se demonstradas resumidamente em quadro às fls. 10 dos autos.

Prossegue a autoridade fiscal esclarecendo que, para usufruir a imunidade tributária, as instituições de educação sem fins lucrativos não podem, dentre outros requisitos, distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas. Entretanto, no

presente caso, o superávit acumulado pela então associação civil sem fins lucrativos UNIC, no período em que gozava de imunidade tributária, foi transferido para os sócios após a transformação em sociedade empresária.

A 2ª e a 6ª Alterações de Contrato Social, anexadas aos autos, demonstram que as reservas de lucros apuradas nos Balanços da IUNI Educacional Ltda, levantados em 30 de abril de 2008 e 31 de dezembro de 2008, foram utilizadas para “integralizar” novas quotas emitidas.

A autoridade fiscal conclui que os valores recebidos pelos sócios por meio das novas quotas, referentes à parcela do superávit acumulado pela entidade enquanto associação civil sem fins lucrativos, correspondem a rendimentos tributáveis pelo IRPF.

Observa a autoridade fiscal que não se trata de restituição de capital, mas do recebimento, por meio de novas cotas da sociedade, do superávit produzido pela então entidade sem fins lucrativos (que gozava de imunidade tributária), posteriormente transformada em sociedade empresária.

Os valores recebidos pelo contribuinte por meio de novas quotas correspondem a riqueza nova, produzida pela entidade em sua atividade e posteriormente transferida para os sócios, antes associados, e que, assim, ingressou no patrimônio do contribuinte.

Os valores recebidos têm natureza semelhante à da distribuição de lucros, com a especificidade de terem sido produzidos quando a entidade era uma associação sem fins lucrativos.

Esses valores se enquadram perfeitamente no conceito de renda do art. 153 da CF e do art 43 do CTN, e na hipótese abstrata prevista nos artigos 1º, 2º e 3º, §§1º e 4º, da Lei nº 7.713/88 e, dessa forma, correspondem a rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas.

A autoridade fiscal destaca que os rendimentos não estão abrigados pela norma que isenta os lucros ou dividendos distribuídos (art. 10 da Lei 9.249/95), porquanto referida isenção limita-se a lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. No presente caso, os valores não foram tributados na DIRPF e também não foram tributados na pessoa jurídica, pois o superávit foi acumulado enquanto a entidade gozava de imunidade tributária.

Também não se enquadra na hipótese prevista no parágrafo único do artigo 10 da Lei 9.249/95, que trata do recebimento dos lucros por meio de cotas ou ações, já que, no caso, os valores distribuídos referem-se a superávit produzido por entidade à época imune.

A isenção prevista no art 3º, §2º, Lei 8.849/94 também não se aplica ao caso, porque os valores distribuídos não são lucros ou reservas regularmente constituídos, e sim superávit financeiro de entidade imune.

Também não se enquadra ao caso referida hipótese de isenção, nos termos do §4º do mesmo dispositivo legal, em razão de ter havido restituição de capital aos sócios mediante redução do capital social, antes de passados cinco anos da incorporação das reservas, demonstradas na 3º e na 8º Alterações Contratuais, anexadas aos autos.

Em relação à apuração, a autoridade fiscal afirma que os valores distribuídos pela sociedade aos sócios estão consignados nos atos societários, nas DIPJ e documentos contábeis da IUNI juntados aos autos, e são reconhecidos pelo contribuinte na resposta ao Termo de Início de Fiscalização.

Na DIPJ da IUNI (ainda com a antiga denominação UNIC), no período de 01/01/2008 a 31/03/2008, consta o valor de R\$ 76.128.123,41 sob a denominação “Lucros Acumulados e/ou Saldo à Dispos. Assembléia”, o qual foi distribuído aos sócios em dois momentos, na 2ª e na 6ª Alterações contratuais.

(...).

O contribuinte recebeu em 29/06/2008, portanto, 34.166,418 novas quotas da IUNI, ao valor unitário de R\$1, 00, totalizando R\$ 34.166.418,00, valor considerado como rendimento tributável recebido de pessoa jurídica e objeto do presente lançamento.

Do superávit total acumulado pela entidade (R\$ 76.128.123,41), foram transferidos para os sócios na 2ª Alteração Contratual R\$ 56.010.523,00, restando, portanto R\$ 20.117.600,41, posteriormente transferidos aos sócios.

O lucro acumulado em 31/12/2008 foi transferido aos sócios na 6ª Alteração Contratual, em 12/06/2009, com o aumento do capital no valor de R\$ 22.660.320,00, mediante a emissão de 22.660.320 novas quotas mediante a capitalização de “lucros acumulados”.

Do total de R\$ 22.660.321,00 indicado como lucros acumulados, R\$ 20.117.600,41 correspondem a superávit produzido pela associação sem fins lucrativos, distribuído aos sócios conforme a tabela adiante:(...).

Assim, do montante de R\$ 13.822.795,00, recebido pelo contribuinte em 12/06/2009, por meio de novas quotas da IUNI, R\$ 12.271.736,00 correspondem a saldo do superávit gerado pela entidade sem fins lucrativos, conforme inclusive reconhece o próprio contribuinte em documento anexado aos autos.

Pelo exposto, do montante recebido em 12/06/2009, a parcela de R\$ 12.271.736,00 corresponde a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e também é objeto do presente lançamento.

Finaliza a autoridade fiscal informando acerca da multa aplicada, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Enquadramento legal e maior detalhamento da infração nos autos (fls. 2/23).

Inconformada com a notificação apresentada, a contribuinte protocolizou impugnação, fls. 308/455, alegando, em síntese:

a) a decadência de parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN;

b) o erro quanto ao fato tributável: a capitalização das reservas de lucros não é fato gerador do imposto de renda;

c) a nulidade do lançamento tributário por erro na identificação do sujeito passivo;

d) a inoportunidade do fato gerador do IRPF: converter lucros ou reservas não é distribuir;

e) a violação do regime de caixa a que estão sujeitas as pessoas físicas;

f) o requerente alega que o processo em tela é incompatível com o processo nº 10183.722470/2011-41, atualmente em trâmite perante o CARF;

g) que, se a RFB entende que a IUNI descumpriu os requisitos para gozo da imunidade e pretende a tributação de seus resultados nos termos do processo nº 10183.722470/2011-41, parte dos valores convertidos em capital social ora em discussão seriam justamente “lucros calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996;

h) assim, conversão de tais lucros em capital estaria excluída da tributação pelo IRPF, nos termos do artigo 10 da Lei 9.249/95 e artigo 3º da Lei 9.064/95;

i) a inconsistência do lançamento tributário fulmina sua validade e impede o prosseguimento da cobrança contra o requerente, devendo ser determinada a anulação do crédito tributário, ou, ao menos, deve ser determinado o sobrestamento do presente processo até o julgamento final dos recursos pendentes no CARF, em relação ao processo nº 10183.722470/2011-41;

j) a necessidade de revisão da apuração do IRPF: valores recolhidos em razão da posterior alienação das quotas bonificadas;

k) na hipótese de ser mantido o crédito tributário, os valores recolhidos pelo requerente a título de IRPF sobre o ganho de capital deverão ser levados em consideração na apuração do crédito tributário, descontando-se do IRPF a pagar os valores pagos a maior no ano de 2010, em razão de o custo de aquisição

da participação societária alienada ter sido considerado como zero;

l) que seja julgado improcedente o lançamento em tela, ou, subsidiariamente, o sobrestamento do presente feito até o julgamento final dos recursos pendentes nos autos do processo nº 10183.722470/2011-41. Na hipótese de serem julgados procedentes os créditos tributários lá constituídos, requer seja dado provimento a esta impugnação para que seja anulado o crédito tributário, ante o reconhecimento da natureza de lucro dos valores acumulados pela UNIC antes de sua transformação em sociedade limitada, aplicando-se ao caso as regras dos artigos 10 da Lei 9.249/95 e 3º da Lei 9.064/95.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília julgou improcedente a impugnação, restando mantido auto de infração, com as seguintes considerações:

a) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2008, dentre os quais o recebimento dos rendimentos apontados pela autoridade fiscal, o direito de a fazenda constituir o respectivo crédito tributário extingue-se somente em 31/12/2013. Sendo assim, na data da ciência do lançamento, 07/08/2013, não havia operado a decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário 2008;

b) não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados;

c) estando o processo de cancelamento da imunidade tributária ainda em trâmite, este não é, ainda, o momento processual adequado para essa verificação. Somente após a decisão administrativa definitiva em relação à tributação da pessoa jurídica é que se conhecerão eventuais reflexos em relação à constituição do superávit acumulado pela entidade imune. Desse modo, deve ser negado tanto o pedido de cancelamento do crédito lançado quanto o pedido de sobrestamento do julgamento, com base na existência do processo nº 10183.722470/2011-41;

d) como os valores não foram tributados na pessoa jurídica (pois acumulado em período anterior à transformação de entidade imune para sociedade empresária), não podem ser qualificados como lucros regularmente constituídos e, assim, não estariam albergados pelas normas isentivas contidas no artigo 10 da lei 9.249/95 e seu parágrafo único, e no artigo 3º, §§2º e 4º, da lei 8.849/94;

e) não há no ordenamento jurídico pátrio qualquer lei que considere isentos os proventos recebidos pelo contribuinte da pessoa jurídica IUNI Educacional Ltda, pois as quantias transferidas da empresa ao sócio não o foram em consequência de distribuição de lucros ou de dividendos decorrentes da incorporação de lucros ou de reservas de lucros, como previsto na legislação tributária;

f) é fato incontroverso que não houve tributação do superávit pela pessoa jurídica. Como as normas isentivas alegadas pela

impugnação só se aplicam aos lucros regularmente apurados, e estando presentes os critérios que identificam o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, o lançamento encontra-se perfeitamente constituído;

g) a capitalização das reservas de lucros não é fato gerador do imposto de renda, pois a distribuição de novas quotas não representaria aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre a suposta “nova riqueza”;

h) posteriormente à transformação, houve o pagamento de rendimentos aos sócios, na forma de capitalização de reservas. Nesse momento, portanto, e não na transformação societária, é que se verifica a ocorrência do fato gerador;

i) ainda que aceita a tese do contribuinte de que o fato gerador teria ocorrido em momento anterior, na transformação societária, não haveria reflexos na constituição do presente crédito. A transformação societária ocorreu em 04/04/2008, e, sendo os rendimentos omitidos sujeitos ao ajuste na declaração anual, como já tratado na presente decisão, o fato gerador seria verificado em 31/12/2008;

j) é evidente o aumento do patrimônio do contribuinte, ainda que sua participação na sociedade tenha se mantido proporcionalmente a mesma, em relação aos demais sócios;

k) tendo sido verificado que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica nos exercícios 2009 e 2010 não foram integralmente oferecidos à tributação nas DIRPFs do contribuinte, deve ser mantida integralmente a infração de omissão de rendimentos;

l) o IRPF 2010 não é objeto do presente processo e, conforme já esclarecido, também não é objeto do presente processo eventual ganho de capital obtido na alienação das quotas emitidas em nome do contribuinte. Portanto, é incabível no presente processo o pleito do contribuinte em relação a alteração do custo de aquisição informado para apuração do ganho de capital;

m) não há previsão legal para fundamentar o pleito do contribuinte de receber publicações ou notificações em endereço diverso de seu domicílio fiscal, na pessoa de seu Patrono.

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual a contribuinte sustenta, em síntese:

a) extinção pela decadência do crédito de IRPF relativo ao fato gerador ocorrido em 30/06/2008, no valor de R\$ 2.556.874,34;

b) erro do lançamento ao reputar 30/06/2008 e 30/06/2009 como datas em que ocorreram os eventos tributáveis, devendo ser cancelado o auto de infração por vício quanto à descrição do fato;

c) durante todo o tempo em que a UNIC se manteve organizada sob forma de associação civil sem fins lucrativos, o Recorrente

não tinha qualquer disponibilidade sobre os valores que compuseram o superávit acumulado. Aliás, nem mesmo a própria UNIC tinha completa disponibilidade sobre tais valores, já que tais recursos apenas poderiam ser aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais, sendo expressamente vedada, sua distribuição aos associados ou dirigentes da entidade;

d) após a transformação da UNIC em IUNI, os valores antes registrados como superávit passaram a condição de reserva de lucros, diante da ausência de previsão legal expressa sobre o tratamento adequado aos valores até então contabilizados como superávit, sendo efetuado registro em conta de reserva de lucros e, posteriormente, convertidos em capital;

e) com a transformação da UNIC em IUNI, os quotistas, entre eles o recorrente, passaram efetivamente a ter disponibilidade sobre os valores que compunham o patrimônio líquido da sociedade (e antes compunham o patrimônio social da associação;

f) o que pretende a fiscalização é tributar a parcela do patrimônio líquido da entidade transformada que supera o aporte financeiro feito pelos associados no momento da formação do patrimônio social da antiga associação sem fins lucrativos;

g) erro na identificação do fato tributável, e, por consequência, nulidade do auto de infração (ganho de capital);

h) se a conversão do superávit em capital social implicou aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para alguém, como entende a fiscalização, esse alguém foi a própria sociedade, não o seu sócio;

i) nulidade do auto de infração por ter sido lavrado contra pessoa estranha ao fato imponible;

j) a legislação tributária apenas autoriza que a conversão de lucros ou reservas ao capital acresça o custo de aquisição das quotas para o sócio pessoa física nos casos em que há expressa previsão legal, isentando os lucros ou dividendos distribuídos. Isso porque a conversão de reservas e fundos ao capital social não é distribuição e não traz qualquer benefício para o sócio pessoa física, não podendo gerar tributação pelo IRPF;

k) o aumento de capital com a emissão de novas quotas não acarreta disponibilização de riquezas aos sócios, assim como não há disponibilização para os sócios em relação às subvenções para investimento registradas como reservas e utilizadas para aumentar o capital social da sociedade;

l) a capitalização da reserva de lucros do IUNI não produziu riqueza nova sob nenhum aspecto;

m) a incidência do IRPF na forma pretendida pelo Auto de Infração viola frontalmente o artigo 2º da Lei n.º 7.713/88, pois implica cobrar o imposto sem observar a sistemática de caixa imposta pela legislação;

n) no que se refere à prejudicialidade parcial quanto ao processo administrativo n.º 10183.722470/2011-41, não é admissível que a RFB trate determinados valores como lucros para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da pessoa jurídica no Processo Administrativo citado e, ao mesmo tempo, classifique os mesmos valores como superávit de associação sem fins lucrativos para exigir o IRPF do quotista pessoa física nos autos do presente processo administrativo;

o) caso sejam mantidos os créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS constituídos no outro processo, será impositivo o reconhecimento da nulidade da cobrança pretendida nestes autos, em razão da aplicação ao caso do artigo 10 da Lei 9.249/95 e 3º da Lei 9.064/95, que afastam a incidência do IRPF sobre lucros distribuídos por pessoas jurídicas e sobre aumento de capital mediante incorporação de lucros;

p) na hipótese de ser mantido o crédito tributário de IRPF ora questionado, os valores recolhidos pelo recorrente a título de IRPF sobre o ganho de capital deverão ser levados em consideração na apuração do crédito tributário, descontando-se do IRPF a pagar os valores pagos a maior no ano de 2010, em razão de o custo de o custo de aquisição da participação societária ser considerado como zero.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, pois presentes os requisitos de admissibilidade.

1. DA DECADÊNCIA

Aduz o contribuinte a extinção pela decadência do crédito de IRPF relativo ao fato gerador ocorrido em 30/06/2008, no valor de R\$ 2.556.874,34.

O recorrente levou em consideração a data descrita pela autoridade fiscal como data do fato gerador da obrigação, que foi o dia 30/06/2008, sendo que o prazo decadencial começaria a correr em 07/01/2008 e encerraria em 01/07/2013, data anterior a ciência do lançamento, ocorrida em 07/08/2013.

Sobre a decadência de tributo sujeito à homologação, o Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A decisão de primeira instância reconheceu a aplicação do mencionado dispositivo, referindo-se a controvérsia à data da ocorrência do fato gerador.

Cabe mencionar o disposto no artigo 7º da Lei 9.250/95 abaixo transcrito:

Art. 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

O art. 7º da Lei 9.250/95 estabelece o dever de apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo do ano-calendário. Note-se que o fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos valores de rendimentos recebidos, em suas diversas modalidades, bem como o montante das despesas dedutíveis incorridas, só podem ser efetivamente determinados em 31 de dezembro, pois é nesta data que se encerra o ano-calendário.

Assim, tratando-se de imposto com fato gerador complexo, o suposto equívoco no auto de infração não é apto a ensejar sua nulidade, pois não existe dúvida de que data de ocorrência dos fatos geradores a ser considerada é 31 de dezembro dos anos de 2008 e 2009.

Diante do exposto, observa-se que, na data da ciência do lançamento, em 07/08/2013, não havia operado a decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário 2008.

2. DA NULIDADE POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Alega o recorrente que a autuação deve ser cancelada, pois, caso aceita a premissa de que a capitalização da reserva de lucros oriunda do *superávit* do IUNI é fato gerador do imposto, então apenas poderia ser exigido da pessoa jurídica, tendo em vista que a capitalização de reserva de lucros ou de quaisquer outros fundos que ainda não tenham sofrido tributação, mediante aumento de capital social da pessoa jurídica, está expressamente definida na legislação tributária como fato gerador do IRPJ, conforme artigo 249 do regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. *Incluem-se nas adições de que trata este artigo:*

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas f, g e i); (...).

No que se refere à nulidade sustentada, entendo não existir erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que a autoridade fiscal pretendeu a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física e não do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ressaltando-se que a questão referente ao fato gerador será analisada no mérito.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

3. DA PREJUDICIAL REFERENTE AO PROCESSO N.º 10183.722470/2011-41

A fim facilitar a compreensão fática da matéria, utilizo-me da síntese dos fatos incontroversos dispostos no Acórdão recorrido, nos termos seguintes:

1º - A transformação da associação sem fins lucrativos União das Escolas Superiores de Cuiabá – UNIC, entidade com imunidade tributária, em sociedade por quotas de responsabilidade limitada IUNI Educacional Ltda, em 04/04/2008;

2º - Ausência de tributação do superávit acumulado pela UNIC, em razão da imunidade tributária, posteriormente contabilizado como “Lucros Acumulados e/ou Saldo à Dispos. Assembléia” na IUNI, no valor de R\$ 76.128.123,41;

3º - Emissão de novas quotas em nome dos sócios, as quais foram “integralizadas” com o montante acumulado a título de superávit pela então entidade imune, em dois momentos:

a) 29/06/2008 – R\$ 56.010.523,00, dos quais R\$ 34.166.418,00 couberam ao contribuinte;

b) 12/06/2009 – R\$ 20.117.600,35, dos quais R\$ 12.271.736,00 couberam ao contribuinte.

4º - Ausência de tributação dos valores acima identificados nas DIRPFs do contribuinte, exercícios 2009 e 2010, anexadas às fls. 24/61 dos autos.

Sobre a questão prejudicial, assevera o recorrente que, caso sejam mantidos os créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS constituídos no **Processo n.º 10183.722470/2011-41**, será impositivo o reconhecimento da nulidade da cobrança pretendida nestes autos, em razão da aplicação ao caso do artigo 10 da Lei 9.249/95 e 3º da Lei 8.849/94, que afastam a incidência do IRPF sobre lucros distribuídos por pessoas jurídicas e sobre aumento de capital mediante incorporação de lucros.

Acrescenta o contribuinte que *não é admissível que a RFB trate determinados valores como lucros para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da pessoa jurídica no Processo Administrativo citado e, ao mesmo tempo, classifique os mesmos valores como superávit de associação sem fins lucrativos para exigir o IRPF do quotista pessoa física nos autos do presente processo administrativo.*

A respeito da questão, a decisão de primeira instância assim ponderou:

Ademais, ainda que prevaleça o entendimento da RFB no processo n.º 10183.722470/2011-41, sendo confirmado o cancelamento da imunidade e mantidos os lançamentos decorrentes, tal fato isolado não invalidaria o presente lançamento.

Isso porque o superávit acumulado pela entidade com imunidade tributária decorreu do exercício de sua atividade por muitos anos, desde sua fundação no ano de 1989, até sua transformação em sociedade empresária, em 2008. Já o cancelamento da imunidade tributária, conforme documentos anexados aos autos, teve como objeto somente o período de 01/2006 a 03/2008.

Assim, mantida a tributação, como lucro, de parte dos valores considerados no presente lançamento como superávit, caberá ao contribuinte demonstrar o reflexo de referida decisão no crédito lançado em nome da pessoa física.

Entretanto, estando o processo de cancelamento da imunidade tributária ainda em trâmite, este não é, ainda, o momento processual adequado para essa verificação.

Somente após a decisão administrativa definitiva em relação à tributação da pessoa jurídica é que se conhecerão eventuais reflexos em relação à constituição do superávit acumulado pela entidade imune.

Pela análise das mencionadas razões, resta evidente que a decisão proferida no outro processo administrativo tem relação direta com a exigência contida no presente processo, considerando que parte do valor descrito como *superávit* pode ser consignado, de fato, como lucro, caso seja cancelada a imunidade tributária no período de **01/2006 a 03/2008**.

Em consulta realizada no sítio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verifica-se que foi proferido o Acórdão n.º 1401-001.414, em sessão realizada em 24

de março de 2015, nos autos do processo n.º 10183.722470/2011-41, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Estando os atos administrativos revestidos das formalidades legais e não tendo ocorrido nenhum cerceamento para a defesa do contribuinte, nenhuma nulidade ocorreu.

CONTRATAÇÃO COM FORNECEDORES DE BENS E SERVIÇOS E OUTROS.

Se a entidade pretende gozar de imunidade e isenções, a livre contratação, o princípio contábil da entidade e a ficção jurídica em que está baseada a assim chamada pessoa jurídica, dentre outros, não podem ser um manto que acoberte toda e qualquer contratação ou negócio.

ISENÇÕES. PROUNI.

Tendo havido infrações à legislação tributária que resultaram inclusive em falta de recolhimento de tributos, deve ser suspensa a isenção concedida no âmbito do Prouni.

CONTABILIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

A regularidade formal da contabilidade não garante à entidade a fruição da imunidade ou de benefícios fiscais.

AUTO DE INFRAÇÃO.

Tendo havido a suspensão do gozo da imunidade e das isenções, correto o lançamento relativo ao IRPJ.

CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTO.

Não tendo sido reconhecida a imunidade quanto à CSLL, ao PIS e à Cofins em processos anteriores e também neste, por descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, deve ser mantido o auto de infração relativo a estas contribuições.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes somente podem ser reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Desse modo, observa-se que parte do *superávit* obtido pela associação sem fins lucrativos possivelmente será caracterizada como lucro, diante da pendência da

análise do recurso especial acerca da questão relativa ao imposto devido pela pessoa jurídica, em razão da exclusão da imunidade referente aos anos calendários de 2006, 2007 e 2008.

Assim, seria plausível o acolhimento do recurso voluntário do contribuinte no que se refere ao valor do *superávit* considerado pela fiscalização, tendo em vista que o artigo 10 da Lei 9.249/95 afasta a incidência do IRPF sobre lucros distribuídos por pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

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

Portanto, com fito nas premissas estabelecidas pela fiscalização para a autuação, parte do valor considerado como *superávit*, na verdade, eventualmente, pode ser caracterizado como lucro distribuído entre os sócios isento do imposto, e, se for o caso (a depender do resultado da análise do recurso especial), deveria ser excluída da base de cálculo.

4. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Com a análise dos autos, depreende-se que houve recebimento pelo recorrente, por meio de novas cotas da sociedade, do *superávit* produzido pela então entidade sem fins lucrativos (quando gozava da imunidade tributária), posteriormente transformada em sociedade empresária.

Diante das alegações do contribuinte, bem como do disposto no acórdão recorrido, cumpre verificar a ocorrência do fato gerador considerada pela fiscalização.

O termo de Verificação Fiscal, fl. 12 e 13, explicita que, em decorrência das operações realizadas, houve aumento de capital com a emissão de quotas e houve subscrição das quotas pelos sócios na proporção da participação societária.

Cabe destacar que a fiscalização considerou os valores recebidos pelos sócios por meio das novas cotas referentes à parcela do *superávit* acumulado pela entidade enquanto associação civil sem fins lucrativos correspondentes aos rendimentos tributáveis pelo Imposto de Renda Pessoa Física, conforme se extrai do seguinte trecho do Termo de Verificação:

*"No caso, o recebimento pelo contribuinte de novas quotas da sociedade, correspondentes a aumento de capital decorrente da capitalização do *superávit* acumulado - nos termos das alterações contratuais acima transcritas integralizadas "mediante reserva de lucros apurados no Balanço da IUNI Educacional LTDA, levantado em 30 de abril de 2008 (2ª Alteração Contratual) ou mediante a capitalização de lucros acumulados (6ª Alteração Contratual) - significou, em consonância com a legislação antes transcrita, aquisição de renda, disponível para o contribuinte a partir daquele momento.*

*É importante restar claro que **não estamos tratando no presente lançamento de restituição de capital, mas do recebimento, por meio de novas quotas da sociedade, do *superávit* produzido pela***

então entidade sem fins lucrativos (que gozava de imunidade tributária), posteriormente transformada em sociedade empresária.

Os valores recebidos pelo contribuinte correspondem riqueza nova, produzida pela entidade em sua atividade e posteriormente transferida para os sócios, antes associados, e que, assim, ingressou no patrimônio do contribuinte. "

Observa-se que a fiscalização dispôs expressamente que não se está diante de **restituição de capital**, mas, em trecho disposto na fl. 18, a fim de afastar a aplicação da isenção prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 8.849/94, salientou que não houve lucros ou reservas e, ainda que não fosse isso, o § 4º do artigo mencionado esclarece que se a pessoa jurídica restituir capital social aos sócios no período de cinco anos mediante redução de capital social, o capital restituído será considerado lucro ou dividendo distribuído, sujeito à tributação como rendimento dos sócios.

Acrescentou ainda, de forma contrária, que "no presente caso **houve redução de capital com restituição ao contribuinte**", fl. 18. Assim, concluiu que *os valores correspondentes à parcela do superávit acumulado pela entidade enquanto associação civil sem fins lucrativos que foram transferidos para o contribuinte, por meio do recebimento de novas quotas da sociedade, representam rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.*

Mostra-se evidente a impropriedade da autuação em vários aspectos, identificada claramente com a comparação entre os demais autos de infração lavrados.

O auto de infração que deu origem ao Processo administrativo n.º 10183.722470/2011-41 desconsiderou a condição de associação sem fins lucrativos do IUNI no período compreendido entre janeiro de 2006 a março de 2008, exigindo-se IRPJ, CSLL e COFINS.

Em seguida, foi lavrado o presente auto de infração, que exige valores supostamente devidos a título de IRPF em relação às quotas do IUNI que foram recebidas após a conversão da associação sem fins lucrativos em sociedade limitada.

Posteriormente, foi lavrado auto de infração que tem por objeto a exigência de IRPF supostamente devido pelo recorrente em relação ao ganho de capital apurado por oportunidade da incorporação de suas ações no IUNI pela Editora e Distribuidora educacional S.A e, sucessivamente pela Kroton Educacional S.A.

Desse modo, aos mesmos fatos estão sendo atribuídas características e consequências jurídicas distintas, pois, para o primeiro auto de infração, os valores registrados como superávit são, na verdade, *lucros*, tendo em vista que a entidade não atendia aos requisitos necessários ao gozo da imunidade (2006 a 2008). Se considerados como lucros, sua distribuição aos sócios deveria ser considerada isenta do IRPF, não subsistindo o presente auto em sua integralidade, como já salientado em tópico anterior.

Para os autos em análise, as quotas recebidas pelo requerente por ocasião da capitalização do *superávit* foram consideradas tributáveis. Já no terceiro auto de infração considerou-se que as quotas recebidas pelo requerente em razão da capitalização dos valores correspondentes ao *superávit* acumulado pelo IUNI, enquanto sem fins lucrativos, teriam custo

zero.

Nesse contexto, cabe destacar que houve *superávit* de entidade imune (associação sem fins lucrativos) não aplicado na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, mas sim utilizado para o aumento de capital da sociedade limitada (após transformação).

O artigo 12, § 2º, da Lei 9.532 assevera que, para o gozo da imunidade, as instituições são obrigadas a aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, nos seguintes termos:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que **preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral**, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001)*

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...).

*b) **aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;***

*§ 3º **Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.***

Desse modo, sob o prisma das premissas adotadas da fiscalização de que houve a distribuição do *superávit* que, em razão da imunidade, não foi tributado na pessoa jurídica, não há como considerar a incidência do IRPF, já que, embora a autuação da pessoa jurídica se refira aos anos de 2006 a 2008, sendo possível que o *superávit* decorra também de anos anteriores (supostamente durante a vigência da imunidade), para fins de imunidade, o *superávit* teria que ser integralmente destinado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais e, sendo patente que assim não foram empregados, tratariam-se efetivamente de lucros, que, conforme a fiscalização, teriam sido distribuídos após a transformação da associação em sociedade limitada.

Constatada a perda da imunidade, não mereceria, pois, prosperar o auto de infração sobre esse ótica de *distribuição de superávit* (adotada pela fiscalização), que na verdade seria considerado como *lucro* e, portanto, seria isento de imposto de renda pessoa física.

Não obstante o exposto, melhor interpretação a ser aplicada ao presente caso é a de que a conversão de fundos ou reservas de capital não significa distribuição de tais valores, considerando que o aumento de capital com a emissão de novas quotas não acarreta disponibilidade de riqueza aos sócios.

Nessa perspectiva, identifica-se a aplicação do artigo 3º, § 2º, da Lei 8.849, abaixo transcrito:

Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 1º Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 2º A isenção estabelecida neste artigo se estende aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica se a pessoa jurídica, nos cinco anos anteriores à data de incorporação de lucros ou reservas ao capital, restituiu 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, como lucro ou dividendo distribuído, sujeito, na forma 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 da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 4º 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. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

Portanto, de todo modo, estaríamos diante de uma isenção legal, não podendo subsistir o auto de infração lavrado.

Ademais, em vertente que também corrobora o provimento do recurso interposto pelo contribuinte, diante das discussões do colegiado, também destaca-se o entendimento no sentido de que, para alguns conselheiros, sequer ocorreu o fato gerador do IRPF no momento da transformação da entidade em sociedade empresária.

Note-se que, apenas com o fim de esclarecer a inaplicabilidade do § 4º do artigo mencionado, mesmo diante da inconsistência da discriminação da fiscalização acerca da restituição de capital aos sócios, a segunda parte do dispositivo foi revogada tacitamente pelo art. 10 da Lei n.º 9.249/95, uma vez que os lucros e dividendos distribuídos aos sócios se tornaram isentos, conforme se depreende do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: *a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

Diante do exposto, voto por **CONHECER** do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, **DAR PROVIMENTO**.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

CÓPIA