



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

Processo nº 11080.727829/2012-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.222 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente DANIEL GUSTAVO DE PAULA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 12/07/2007, 12/07/2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A Fiscalização pode exigir do contribuinte que apresente documentação comprobatória dos fatos escriturados em sua contabilidade e dos fatos que possam repercutir com efeitos em exercícios futuros, não cabendo a alegação de decadência.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS.

O custo de aquisição é considerado igual a zero no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, assim como nos anos de 1994 e 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria, negar-lhe provimento, vencida a Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(Assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em exercício e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Virgilio Cansino Gil. Ausentes os Conselheiros Miriam Denise Xavier e Francisco Ricardo Gouveia Coutinho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, REJEITOU as preliminares suscitadas e, no mérito, julgou IMPROCEDENTE a Impugnação, conforme ementa do Acórdão nº 03-71.018 (fls. 1.360/1.379):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

PRELIMINAR DE NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, assume, por expressa disposição legal, a posição de sujeito passivo da obrigação tributária.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ISENÇÃO. PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

As vendas de ações efetuadas por pessoas físicas após 1º de janeiro de 1989 estão sujeitas ao imposto de renda sobre o lucro auferido.

O custo de aquisição é considerado igual a zero no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sem que gere direito adquirido ao contribuinte.

A prova documental deve ser mantida pelo adquirente enquanto for proprietário dos bens e direitos adquiridos, porquanto a operação de venda não tem por determinação legal que se realizar dentro do prazo decadencial de cinco anos previstos no artigo 173 do Código Tributário Nacional, o que limitaria o exercício do direito de propriedade no tempo.

Não há prazo decadencial previsto para averiguação da veracidade de registros, principalmente em relação ao custo de

aquisição de bens envolvidos em operações que acarretem modificação no patrimônio do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A multa de ofício de 75% é devida nos lançamentos de ofício, nos casos de declaração inexata, incluindo equívocos cometidos pelos contribuintes, independentemente da intenção de fraudar o Fisco. A redução legal da multa de ofício é prevista pela legislação tributária quando ocorrer o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário, observados os prazos estabelecidos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 1.218/1.266), lavrado contra o Contribuinte em 19/06/2012, onde foi apurado Imposto de Renda Pessoa Física, relativo aos anos-calendário 2007 e 2008, no valor de R\$ 585.689,98, Juros de Mora, calculados até junho de 2012, no valor de R\$ 265.746,75 e Multa Proporcional, passível de redução, no valor de R\$ 439.267,49, perfazendo um total de Crédito Tributário no montante de R\$ 1.290.704,22.

Conforme consta no RELATÓRIO FISCAL - RAF (fls. 1.227/1.251) a Fiscalização apurou omissão de ganho de capital em razão de erro cometido pelo Contribuinte na apuração do custo de aquisição das ações que possuía na sociedade Pilar Empreendimentos Imobiliários S/A, vendidas à sociedade Vulcabrás do Nordeste S/A, hoje denominada Vulcabrás Azaleia – CE Calçados e Artigos Esportivos S/A.

Os Auditores Fiscais descrevem, no tópico IV – DOS ERROS NA AVALIAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO do RAF (fls. 1.232/1.243), os erros e as irregularidades encontradas nos demonstrativos trazidos pelo Contribuinte para justificar o custo de aquisição das ações da PILAR S/A, vendidas à Vulcabrás do Nordeste S/A, que resultaram em majoração indevida deste custo, em desacordo com a legislação vigente.

Já no tópico V - DO CÁLCULO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA FINS DE APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL (fls. 1.243/1.251), os Auditores Fiscais apresentaram dois demonstrativos, denominados (1) "Demonstrativo de Cálculo do Custo de Aquisição das Quotas Pilar - Nestor de Paula" e (2) "Demonstrativo de Cálculo do Custo de Aquisição das Ações Pilar - Daniel de Paula", elaborados para apurar as diferenças no cálculo do custo de aquisição.

Os demonstrativos elaborados trazem na primeira coluna todas as informações prestadas pelo Contribuinte, referidas no tópico III do RAF (fl. 1.231), que representam a apuração do custo de aquisição levada ao "Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital" anexo à DIRPF do exercício de 2008, e, na segunda coluna, a evolução do custo de aquisição das cotas/ações na visão da fiscalização, seguindo a mesma forma adotada pela Contribuinte.

Ao final chegam ao seguinte resultado:

- Custo apurado pela Contribuinte na DIRPF R\$ 20.420.611,58
- Custo apurado pela fiscalização R\$ 16.516.011,76
- Diferença passível de tributação R\$ 3.904.599,82

A diferença apurada foi considerada passível de tributação, sendo dividida em duas partes, de acordo com a proporção de cada parcela recebida nos anos-calendário 2007 e 2008, conforme quando a seguir:

Fato Gerador	Valor (R\$)	Multa (%)
12/07/2007	R\$ 2.215.356,35	75 %
12/07/2008	R\$ 1.689.243,56	75 %

O Contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 23/06/2012, via Correio (AR - fl. 1.252).

Em 23/07/2012, interpôs impugnação (fls. 1.254/1.294), na qual, em síntese, traz as seguintes alegações:

1. Não incidência/isenção do IR, desde 1970, na incorporação de lucros para aumento de capital;
2. Lícitude da utilização dos lucros para aumento de capital social como custo de aquisição;
3. Decadência do direito de lançar sobre operações contábeis declaradas, publicizadas e ocorridas há mais de 10 anos;
4. Aplicação da Lei Tributária vigente no momento da ocorrência do Fato Gerador;
5. A reavaliação da correção monetária aplicada em 1996 não pode ser revista em 2012 face à incidência da decadência do direito de lançar;
6. Illegitimidade da cessionária para responder sobre qualquer discordância acerca do valor, pois recebeu em 1997 a participação societária exatamente pelo valor declarado pelo cedente (Nestor) em sua declaração de renda;
7. Que o mesmo raciocínio exposto no tópico anterior vale para a aquisição de cotas de capital mediante herança, em razão de sucessão. Salienta que neste caso há participação da Receita Estadual e chancela do Poder Judiciário quanto à valoração efetuada e sua rediscussão em momento futuro caracterizaria a anulação da partilha.

Finaliza sua impugnação requerendo que seja desconstituído o lançamento, tornando insubstancial a autuação. Subsidiariamente, caso não seja acolhido seu pedido, pugna

pelo acolhimento parcial do pedido, “afastando o cálculo apresentado por qualquer dos argumentos apresentados”, bem como reduzindo a multa aplicada para o patamar de 20%.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/BSB para julgamento, que, através do Acórdão nº 03-71.018, decidiu REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, julgar IMPROCEDENTE a Impugnação, resultando na manutenção do imposto a pagar apurado, mais multa de ofício de 75% e juros de mora.

Cientificado do Acórdão da DRJ/BSB, via Correio, em 14/06/2016 (AR – fl. 1.384), tempestivamente, em 14/07/2016, a apresenta seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 1.393/1.444, onde faz uma síntese do Processo Administrativo e alega que:

1. Não houve equívoco algum a ser corrigido nas declarações prestadas pela contribuinte por ocasião da venda de suas Ações da Pilar à Vulcabrás do Nordeste S.A.;
2. Ocorreu a decadência do direito de lançar sobre operações contábeis declaradas, publicizadas e ocorridas a mais de 10 anos;
3. A lei aplicável aos diversos atos e fatos ocorridos ao longo de mais de 30 anos deve ser aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador;
4. Os registros contábeis feitos pela pessoa jurídica, suas respectivas declarações, bem como as declarações de renda da Recorrente foram apresentados em exercícios anteriores e já estão protegidos pela imutabilidade estabelecida pela decadência do direito de lançar;
5. Passados mais de 15 anos da aquisição da participação societária por sucessão *causa mortis*, não há que se falar em glosa do fisco, seja porque o valor refletia o montante declarado pelo autor da herança, seja porque a reavaliação a valor presente já teria escoado o prazo para autuação sobre o ganho de capital, face à decadência;
6. A reavaliação da correção monetária aplicada em 1996 não pode ser revista em 2012 face à incidência da decadência do direito de lançar;
7. Desde 1970 que o lucro utilizado para aumento de capital é considerado como não tributável/isento, por força do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.109/70;
8. Em 2001, ano da capitalização do lucro acumulado, a hipótese legal em vigor é o art. 10, parágrafo único, da Lei nº 9.249/95;
9. Desde 1996, as reservas constituídas com lucros acumulados, quando utilizadas para aumento de capital tinham o condão de agregar valor ao custo de aquisição;
10. É lícita a utilização dos lucros para aumento de capital social como custo de aquisição.

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo seu provimento a fim de desconstituir o Auto de Lançamento, tornando insubstancial a autuação realizada. Subsidiariamente requer o acolhimento parcial do recurso, afastando-se a exigência fiscal por

qualquer dos argumentos expostos, bem como a redução da multa aplicada no percentual de 75% para o patamar de 20%.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Decadência

A Recorrente assevera que ocorreu a decadência do direito de lançar com relação às operações contábeis declaradas e publicizadas há mais de dez anos. Afirma que não se discute se o lançamento exarado pelos auditores observou o lapso temporal com relação aos fatos ocorridos em 2007. Sua irresignação consiste na glosa de operações contábeis realizadas no período anterior a cinco anos da ocorrência do fato gerador configurado em julho de 2007 e julho de 2008, não sendo mais permitido ao Fisco o questionamento dessas operações.

Pois bem. É certo que a obrigação principal surge com a efetivação do fato gerador que consiste na situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, sendo o dever do agente fiscal proceder ao lançamento com o cálculo do montante do tributo devido, conforme determinado pelo Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse diapasão, constata-se que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial se inicia da ocorrência do fato gerador, consoante normas positivadas no Código Tributário Nacional:

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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Dessa forma, o lançamento somente poderá ser realizado após a ocorrência do fato gerador, sendo, por conseguinte, obrigação do agente fiscal averiguar todas as circunstâncias que envolvam a obrigação tributária dele correspondente, inclusive com a análise de documentos relacionados a fatos societários e registros contábeis que trazem os respectivos reflexos tributários.

No caso concreto, trata-se de alienação de ações ocorridas em julho de 2007 e julho de 2008, sendo este (julho/2007 e julho/2008) o marco inicial para contagem do prazo decadencial.

Isso porque, com relação ao imposto sobre a renda (inclusive o ganho de capital) devido pela pessoa física é aplicável o regime de caixa e o imposto é devido na medida em que os rendimentos e ganhos são efetivamente percebidos. Nesse sentido são claras as disposições dos artigos 2º e 21 da Lei 7.713/1988:

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

O prazo decadencial não se inicia com as operações contábeis declaradas se referidas operações não representavam fato gerador do tributo em questão. A simples averiguação da veracidade, legitimidade e idoneidade dos fatos contábeis e societários relacionados ao custo de aquisição das ações adquiridas pela Recorrente ocorreu por força da competência administrativa do fiscal decorrente do dever na constituição do crédito tributário.

Constatada a ocorrência do fato gerador e encontrando-se dentro do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, poderá a fiscalização exigir da contribuinte documentos que comprovem se a obrigação tributária foi cumprida em consonância com a legislação tributária, caso referidos documentos repercutam na apuração do tributo devido (artigo 37 da Lei nº 9.430/96).

Ora, no presente caso, a contribuinte utilizou no cálculo de apuração do ganho de capital, informações de anos anteriores que repercutiram no valor do custo de aquisição das ações alienadas em 2007. Referidas informações devem ser analisadas pelo fisco a fim de que possa proceder a correta apuração do Imposto de Renda sobre o ganho de capital. Ou seja, as regras do prazo decadencial previstas no Código Tributário Nacional referem-se ao prazo para lançamento a contar da ocorrência do fato gerador e não à verificação dos documentos comprobatórios do resultado apurado.

Assim, entendo que a Fiscalização pode exigir da contribuinte que apresente documentação comprobatória dos fatos escriturados em sua contabilidade e dos fatos que possam repercutir com efeitos em exercícios futuros, não cabendo, nesse passo, a alegação de decadência.

Portanto, rejeito a preliminar alegada.

Custo de aquisição

O Recorrente se insurge contra a exigência do Imposto de Renda sobre ganho de capital oriundo de alienação de participação societária da empresa Pilar Empreendimentos Imobiliários S.A. para a empresa Vulcabrás do Nordeste S.A, ocorrida em 12 de julho de 2007. Afirma ser indevida a apuração do valor do custo de aquisição.

Segundo a fiscalização, no aumento de capital ocorrido em 2001 o contribuinte majorou indevidamente o custo de aquisição ao incluir a incorporação de lucros de R\$ 19.872.969,43 na capitalização, acrescendo em R\$ 3.974.593,89 ao custo de aquisição de suas quotas, equivalente ao percentual de participação de 20% aplicado sobre o total de lucros capitalizados.

Conforme se observa no Relatório de Ação Fiscal, a fiscalização apurou equívocos na identificação do custo de aquisição quando da apuração do ganho de capital. Dissertou sobre a evolução do valor das quotas na participação societária e constatou a seguinte diferença:

Custo apurado pelo contribuinte na DIRPF	R\$ 20.420.611,58
Custo apurado pela fiscalização	<u>R\$ 16.516.011,76</u>
Diferença passível de tributação	R\$ 3.904.599,82

Segundo a acusação fiscal, com relação ao aumento de capital ocorrido em 2001, deveria ter sido atribuído custo zero à participação decorrente de capitalização desses lucros, de acordo com o histórico da legislação citada.

Por outro lado, o contribuinte afirma que a fiscalização segregou todo o período em que o lucro foi apurado sem considerar a rubrica contábil registrada relativa ao aumento de capital ocorrida em 2001. Assevera que a sociedade privou seus sócios da distribuição do lucro para aumentar o capital, o que deve ser levado em consideração na

composição do chamado “custo de aquisição”. Se estes valores já vinham sendo informados nas declarações de renda das pessoas físicas, não se pode alegar agora que houve manobra com o propósito evasivo apenas em 2001 em que os sócios utilizaram esses lucros, tendo como consequência o aumento do custo de aquisição.

Destarte, inobstante o entendimento firmado no item anterior de que, diante da constatação da ocorrência do fato gerador, tem o agente fiscal o poder/dever de averiguar os lançamentos contábeis que repercutam na apuração do tributo devido, não se verificando a decadência, cabe nesse ponto destacar que de acordo com o artigo 923 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte quando esteja lastreada em documentos hábeis e idôneos:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º](#)).

Ressalte-se que a fiscalização verificou o custo de aquisição estipulado pelo contribuinte a partir da análise dos lançamentos contábeis, devidamente respaldados nos documentos de alterações societárias. O contribuinte apresentou toda a documentação de suporte destacada nos lançamentos contábeis. Não houve desconsideração da contabilidade do Recorrente e nem mesmo qualquer indício de fraude ou simulação, conforme assentado em Relatório Fiscal. O ganho de capital foi apurado pelo contribuinte e o Imposto de Renda devidamente recolhido.

Compulsando os autos, constata-se que os fatos apresentados foram efetivamente lançados na contabilidade e encontram-se respaldados por documentos hígidos atestados pelo agente fiscal que em nenhum momento os desconsiderou. O conjunto probatório ora analisado carreia à conclusão da idoneidade dos lançamentos contábeis efetuados e documentos apresentados.

A partir de tal constatação da veracidade dos dados apresentados e que não ocorreu fraude ou simulação por parte do contribuinte, necessário a análise do ponto fulcral do lançamento que se consubstancia na glosa do acréscimo ao custo de aquisição do montante relativo ao aumento de capital respectivo.

As afirmações constantes na decisão de piso concorrentes à impossibilidade de se computar, como custo de aquisição de participação societária, a capitalização de lucros anteriores a 31/12/1988 e aos anos de 1994 e 1995, não influenciaram no lançamento efetuado, conforme corroborado no próprio Fiscal no Relatório de Autuação.

A solução de tal conflito está na interpretação correta do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, tendo em vista que, de forma taxativa, o Auditor Fiscal afirma que em relação ao aumento de capital ocorrido em 2001, deveria ter sido atribuído custo zero à participação decorrente da capitalização desses lucros, o que não se coaduna com a determinação legal.

Vejamos os preceitos legais abaixo transcritos:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos

ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

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

Conforme se constata do dispositivo legal, a partir de 1996, o aumento de capital realizado por uma pessoa jurídica por incorporação de lucros ou de reservas constituídas, implica o aumento proporcional do custo de aquisição da participação societária de seus proprietários. Isso porque os lucros acumulados e as reservas de lucros são parcelas dos lucros ainda não realizados. Quando se tornam lucros disponíveis, a sua utilização para o aumento de capital tem como contrapartida a bonificação de quotas aos sócios.

Conforme esclarecido no próprio Relatório de Fiscalização, as reservas de lucros foram capitalizadas em 2001, o que possibilitou o aumento do custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas que corresponder à participação do sócio, em face de autorização legal.

O assunto é tratado no dispositivo do artigo 41 do Decreto 3.000/99 que afasta a incidência do imposto de renda sobre os valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros:

Art. 41. Não estão sujeitos à incidência do imposto os valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros apurados:

I - de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1992, que tenham sido tributados na forma do [art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988 \(Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVII, alínea "a"\)](#);

II - no ano-calendário de 1993, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 75](#));

III - de 1º de janeiro de 1994 a 31 de dezembro de 1995, observado o disposto no [art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994](#), com as modificações da [Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995](#);

IV - a partir de 1º de janeiro de 1996, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 10](#)).

Parágrafo único. No caso do inciso IV, o lucro a ser incorporado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado deverá ser apurado em balanço.

De acordo com a Solução de Consulta nº 4.016 - SRRF04/Disit, de 26 de agosto de 2016, o aumento de capital mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF04/DISIT Nº 43, DE 5 DE JUNHO DE 2013, PARA ALINHAMENTO À ORIENTAÇÃO DA COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO (COSIT) REFERENTE À MATÉRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Conforme entendimento da Cosit, somente o aumento de capital mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

Portanto, conclui-se que, na espécie, a incorporação ao capital social de reservas de capital não implica, para o acionista, o benefício do aumento do custo fiscal de aquisição do investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 16; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 10, DE 3 DE FEVEREIRO DE 2016.

O custo de aquisição da participação societária informado pelo contribuinte levou em consideração a norma positivada no art. 135 do RIR/99, com a apuração do ganho de capital e o pagamento do Imposto de Renda devido, conforme documento adunado aos autos às fls. 24.

No entanto, a Fiscalização não considerou o incremento no custo de aquisição decorrente da incorporação de lucros, conforme disposição legal já mencionada, o que levou a equivocada conclusão de que ocorreu insuficiência de pagamento de ganho de capital.

Vê-se, portanto, que no lançamento efetuado não foi aplicada a sistemática correta para a apuração do ganho de capital em face do equívoco na mensuração da base de cálculo apurada, no tocante ao custo de aquisição.

Dessa forma, entendo que assiste razão ao Recorrente, devendo ser cancelado o lançamento.

Em face do entendimento supra, tenho por prejudicado o pleito recursal pertinente à redução da multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, afastando a exigência contida no lançamento.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia para divergir do voto da I. Relatora no que tange à utilização de lucros e reservas de lucros acumulados para fins de cômputo no custo de aquisição das participações societárias alienadas.

Antes da análise da matéria de mérito, deixo consignado que acompanhei a rejeição da preliminar em que o recorrente alegou o impedimento de revisão por parte do Fisco das operações contábeis e capitalizações que resultaram ao longo do tempo em acréscimo do custo de aquisição da participação societária, porque protegidas pela imutabilidade do término do prazo decadencial.

O ganho de capital equivale à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição. No caso dos autos, o marco temporal do fato gerador referente ao ganho de capital ocorre no momento da alienação da participação societária, que se deu em 2007 e 2008.

Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o agente fiscal poderá exigir os documentos comprobatórios do cumprimento da obrigação tributária, inclusive procedendo à reavaliação do custo de aquisição atribuído à operação pelo contribuinte, quando for o caso.

Quanto à questão de fundo, a fiscalização detectou no curso do procedimento a majoração indevida do custo das quotas detidas pela contribuinte na empresa RALIA Participações Societárias Ltda, por ocasião do aumento de capital ocorrido em 01/07/2001. Segundo o Relatório Fiscal, os lucros incorporados ao capital social nessa data tinham a seguinte composição (fls. 1.241):

No caso do contribuinte fiscalizado, os lucros incorporados ao capital social da RALIA em 01/07/01 têm a seguinte composição:

• Lucros anteriores a 31/12/88	(R\$ 4.846.737,08) ²
• Lucros de 1989 a 1993	(R\$ 545.806,89)
• Lucros de 1994	(R\$ 6.424.692,76)
• <u>Lucros de 1995</u>	<u>(R\$ 8.055.732,70)</u>
• Total	R\$ 19.872.969,43

No cômputo do custo de aquisição, o contribuinte utilizou indevidamente reserva de lucros cuja incorporação ao capital não pode refletir aumento de custo para o acionista/quotista, especificamente quanto aos lucros apurados até o ano de 1988 e nos anos-calendário de 1994 e 1995. A capitalização de lucros de 1989 a 1993 foi aceita pelo agente fazendário.

De maneira didática, o Relatório Fiscal faz um histórico detalhado a respeito da evolução da legislação aplicável ao incremento do custo de aquisição na hipótese de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reserva de lucros. Ao final, o agente lançador consolida a sua exposição por meio de um resumo, que copio na sequência (fls. 1.240):

A legislação segue uma lógica clara, ou seja, até 31/12/88 os lucros sofriam tributação na fonte por ocasião da distribuição e a capitalização dos lucros era isenta, mas não gerava acréscimo de custo na participação do sócio. A partir de 1989 os lucros eram tributados pelo ILL na sua apuração (independentemente de serem distribuídos, capitalizados ou mesmo mantidos em conta de lucros acumulados) e a incorporação dos lucros ao capital gerava direito de agregar custo às quotas detidas pelos sócios, por se tratar de acréscimo patrimonial já tributado. Quando o ILL foi extinto e a distribuição também estava isenta (1993), obviamente não teria sentido não agregar custo às quotas dos sócios quando os lucros fossem capitalizados, porque a empresa poderia distribuir lucros de forma isenta e o sócio retornaria os valores na forma de subscrição de capital, agregando custo à sua participação. Em 1994 e 1995 retornou a situação anterior a 31/12/88, pois os lucros voltaram a ser tributados na fonte quando da distribuição e a incorporação ao capital não sofria tributação. Assim, por haver previsão de tributação e a capitalização constituir exceção à regra, o sócio não poderia se beneficiar do custo, sendo atribuído custo zero às quotas resultantes da capitalização. Por fim, a partir de 1996 a distribuição de lucros voltou a ser isenta e a capitalização passou a acarretar acréscimo de custo na participação detida pelo sócio (tratamento idêntico aos lucros de 1993, pelos motivos já expostos acima).

A interpretação fiscal não merece reparos, estando devidamente justificada em face da legislação atinente aos fatos ocorridos. Advoga o recorrente, entretanto, que no momento do aumento do capital efetivado no ano de 2001, pela utilização dos lucros acumulados para efeitos de capitalização, incidia no caso concreto o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:¹

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

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

(SUBLINHEI)

¹ A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, acrescentou novos parágrafos ao art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, passando o parágrafo único para o § 1º, porém sem alteração de conteúdo.

Qualquer interpretação do texto legal deve guardar compatibilidade com a norma jurídica abarcada pela "cabeça" do artigo, que trata de resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, dada a íntima conexão com os respectivos parágrafos do dispositivo de lei.

Conforme a redação do então parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, permitiu-se, com relação às pessoas físicas e jurídicas, a atualização do custo da aquisição de participação societária decorrente de aumento de capital social mediante incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros.

Nada obstante, é requisito inafastável, segundo o preceptivo de lei, que tanto os lucros apurados, ou as reservas constituídas com os lucros, digam respeito a resultados ocorridos a partir do ano de 1996, o que afasta, a toda a evidência, a sua aplicação para as capitalizações com lucros apurados até o ano de 1995 (ou, dito de outra forma, antes de 01/01/1996).

No que tange às capitalizações com lucros apurados em exercícios anteriores ao ano de 1996, como foi detalhado pelo agente fazendário, a possibilidade ou não de agregação de custo à participação societária mantém relação com a legislação pertinente ao regime de tributação da distribuição/capitalização de lucros estabelecida à época da apuração dos resultados, o que contribui, sem dúvida, para a segurança jurídica na aplicação da lei tributária.

Inclusive, o procedimento fiscal que atribuiu o custo zero para as capitalizações de lucros apurados até o ano de 1988 e nos anos de 1994 e 1995 está amparado expressamente no inciso I do § 2º do art. 130 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), com matriz legal no § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).

§ 1º No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995;

(...)

(SUBLINHEI)

Prosseguindo com a análise dos argumentos de defesa trazidos pelo recurso voluntário, complemento com as seguintes considerações.

O art. 3º do Decreto-Lei nº 1.109, de 26 de junho de 1970, bem como o art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, referem-se à não incidência do imposto sobre a renda, extensível aos sócios beneficiários das quotas, quando do aumento de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas. Semelhante dispositivo integra o art. 3º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, concebido para os lucros apurados nos anos de 1994 e 1995.

Em um e outro caso, porém, não cuidam de custo de aquisição de participação detida pelo sócio, com repercussão em eventual apuração de ganho de capital na alienação da participação societária, mas sim de isenção na operação de capitalização de lucros ou reservas de lucros.

A declaração parcial pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da inconstitucionalidade do chamado Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), previsto no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, não tem relevância para o deslinde do processo administrativo em apreço.

Com efeito, a tributação na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, vigorou apenas no período compreendido entre os anos de 1989 a 1992, tendo sido revogada, a partir de 1993, pelo art. 75 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que determinou a não incidência do imposto sobre os lucros apurados naquele ano-calendário.

Como ressaltado linhas acima, a autoridade fiscal responsável pelo lançamento manteve intacta a parcela capitalizada correspondente ao sócio quanto aos lucros apurados nos anos de 1989 a 1993.

No que diz respeito ao valor inicial do custo atribuído pelo contribuinte, a autoridade fazendária detalhou os motivos pelos quais a reavaliação de 1994 para 1995 consistiu em procedimento desprovido de amparo legal (fls. 1.232).

O art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, com base no valor da Unidade Fiscal de Referência (UFIR), para as participações societárias cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995.

A legislação infraconstitucional não ultrapassou os limites estabelecidos pela lei. Com efeito, a variação da UFIR durante o ano 1995 alcançou a cifra de 22,46% (Jan/1995: 0,6767 e Jan/1996: 0,8287), exatamente o mesmo valor indicado, na forma de multiplicador, pelo art. 20 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 31, de 22 de maio de 1996:

Art. 20. Para as participações societárias adquiridas até 1994, o custo de cada aquisição será o valor em Reais constante da declaração relativa ao exercício de 1996, ano-calendário 1995, atualizado até 1º de janeiro de 1996, mediante sua multiplicação por 1,2246.

(...)

Por sua vez, segundo o 6º da IN SRF nº 69, de 28 de dezembro de 1995, o valor das participações societárias adquiridas até 1994 constante da declaração relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, deveria corresponder à conversão para Reais mediante a multiplicação da quantidade de UFIR por R\$ 0,6767:

Art. 6º A pessoa física sujeita à apresentação da Declaração de Ajuste Anual fica obrigada a apresentar relação pormenorizada dos bens e direitos que, no País ou no exterior, constituam, em 31 de dezembro de 1995, seu patrimônio e o de seus dependentes.

§ 1º Os bens e direitos serão expressos em Reais.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os valores dos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1994, declarados em UFIR, serão convertidos para Reais mediante a multiplicação da quantidade de UFIR por R\$ 0,6767.

(...)

A sistemática estabelecida significava que o valor dos bens em 31/12/1995 deveria ser igual ao valor de 31/12/1994, corrigindo-se o custo das participações societárias, até 1º de janeiro de 1996, no montante da variação da UFIR em 1995 (22,46%). Dessa feita, equivocou-se o contribuinte quando utilizou o índice de 1,2246 sobre o valor reavaliado pela correção monetária de 1994 para 1995.

Por derradeiro, no tocante ao custo de aquisição de participação societária por ocasião da doação de quotas efetuada pelo pai do recorrente, a fiscalização não criou óbice ao valor atribuído na doação/cessão com base na declaração de bens do doador (fls. 1.233). Além do mais, cabe assinalar que a doação efetivou-se em 01/08/1997, portanto antes do advento do art. 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess