



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

Processo n° 15504.720867/2011-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-005.087 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente FRANCISCO DE AZEVEDO NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. REEXAME. AUTORIZAÇÃO.

Não importa nulidade o lançamento fiscal formalizado em período que já tenha sido objeto de procedimento anterior, em particular quando não se tenha verificado nenhuma alteração de critérios jurídicos.

Não compete ao Colegiado de 2ª Instância administrativa o exame da motivação que levou à instauração do novo procedimento, bastando que este tenha sido autorizado expressamente pela autoridade competente ou que tal autorização expressa tenha sido suprida com a emissão regular de Mandado de Procedimento Fiscal para o novo exame.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

O custo de aquisição das quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou de reservas constituídas com esses lucros, será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista, o que não se aplica à incorporação de reservas de reavaliação.

Na alienação, pelo sócio, de quotas ou ações recebidas por conta da incorporação ao capital social de reserva de reavaliação, o custo de aquisição, para efeitos da determinação do ganho de capital, será igual a zero.

MULTA DE OFÍCIO

Tendo o Auditor Fiscal aplicado a multa prevista em lei, agiu em conformidade com o seu dever, em face de a atividade do lançamento ser plenamente vinculada.

JUROS DE MORA

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Súmula CARF nº 5).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar as preliminares argüidas, vencidos os Conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso, Relator, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Douglas Kakazu Kushiya, que acolheram a preliminar de nulidade em razão de falta de motivação para reexame do período fiscalizado. No mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Debora Fofano, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

1 - Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 448/456) por sua clareza e precisão:

"Contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração (fls. 03/10), com ciência pessoal em 15/07/2011 (fls. 06), referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 2.411.720,38, nele compreendido imposto de R\$ 1.094.247,00, multa de ofício de R\$ 820.685,25 e juros de mora de R\$ 496.788,13.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/28, o lançamento decorreu da apuração de omissão de ganho de capital no valor de R\$ 7.294.980,00, obtido na alienação, em 2007, das 7.798.707 quotas representativas da participação do

contribuinte no capital social da empresa Cemea Construtora Ltda.

Em 11/08/2011 o interessado apresentou por intermédio de procuradores a impugnação da exigência às fls. 379/397, acompanhada dos documentos de fls. 398/443, alegando em síntese o que segue.

Preliminarmente, requer que o presente processo seja apensado ao de nº 15504.720939/2011-51, do contribuinte Nelson Furtado de Azevedo, para julgamento conjunto, tendo em vista que se tratam da mesma situação.

Ainda em preliminar, argumenta que o lançamento impugnado diz respeito a período já fiscalizado, onde não foi identificada qualquer diferença de imposto de renda sobre ganho de capital na alienação da participação societária, tendo o reexame alterado os critérios jurídicos que orientaram originariamente o cálculo do custo de aquisição das quotas alienadas em 2007, o que ofenderia o art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, que objetiva a estabilidade das relações jurídicas, e o princípio da irretroatividade, devendo o crédito tributário ser considerado insubsistente.

Na hipótese de se negar incidência ao art. 146 do CTN, o impugnante requer o ajuste da exigência fiscal, a fim de se excluírem dela as parcelas referentes à multa e juros, com fundamento no art. 100, I e III do CTN, tendo em vista que o próprio Fisco teve responsabilidade pelo não recolhimento do imposto que agora reputa devido, pois no primeiro exame não opôs qualquer reparo à apuração do contribuinte, inculcando nele a certeza da regularidade de sua conduta.

No mérito, o impugnante alega ter sido indevida a atribuição de custo zero às quotas recebidas em virtude do aumento de capital da Cemea mediante incorporação da reserva de reavaliação, valor este que deveria ter sido considerado como custo de aquisição, argumentando que a tributação da incorporação ocorre na pessoa jurídica, e não na pessoa física alienante da participação, o que configuraria duplicidade de tributação, fundamentando-se no art. 16, § 2º da Instrução Normativa – IN SRF nº 84/2001.

Acrescenta que, considerando a incorporação da reserva de reavaliação como custo de aquisição, este seria de R\$ 7.798.707,00, superior ao preço de venda de R\$ 7.605.368,53, não havendo, portanto, ganho de capital."

2 – A decisão de piso manteve o lançamento em sua integralidade conforme ementa abaixo indicada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 PROCESSOS CONEXOS. APENSAMENTO DISPENSÁVEL. Deve ser indeferido pedido de apensação de processos administrativos conexos de contribuintes diferentes.

PRELIMINAR. REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO.

Havendo autorização escrita do Delegado da Receita Federal para iniciar novo procedimento fiscal em relação a período anteriormente já fiscalizado, não há que se falar em nulidade do lançamento decorrente, sobretudo quando não ocorreu hipótese de mudança de critérios jurídicos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NORMAS COMPLEMENTARES. FISCALIZAÇÃO ANTERIOR.

Fiscalização anterior não constitui norma complementar do Direito Tributário, por não se enquadrar no conceito de ato administrativo ou prática reiteradamente observada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007 ALIENAÇÃO DE QUOTAS. RESERVA DE REAVALIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

Na alienação, pelo sócio, de quotas ou ações recebidas por conta da incorporação ao capital social de reserva de reavaliação, o custo de aquisição, para efeitos da determinação do ganho de capital, será igual a zero.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3 – O contribuinte interpõe recurso voluntário às fls. 463/482, mantendo a mesma linha da defesa.

4 - Distribuído o processo a esse Relator em sessão do dia 06/02/2018 nessa Turma através de Resolução de fls. 498/503 houve a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade administrativa junta-se aos autos cópias da primeira fiscalização ocorrida no contribuinte relacionada ao MPF 06.1.01.00-2009-01793-3 para melhor análise da preliminar arguida uma vez que os documentos juntados não eram suficientes para a análise mais segura da referida preliminar.

5 - Às fls. 508 a D. autoridade lançadora se manifestou acerca da resolução da seguinte forma:

Conforme Resolução CARF nº 2201-000.299, expedida em 06/02/18 pela 1ª Turma da 2ª Câmara, o presente processo foi encaminhado ao Sefis para “(...) juntada de todos os documentos do início ao encerramento da ação fiscal do MPF 06.1.01.002009017933”.

*Consta dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que a ação fiscal objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 06.1.01.00-2009- 01793-3 teve início em 08/09/2009, tendo sido encerrada em 05/01/2010, **sem resultado**.*

Anexei ao processo cópia dos documentos disponíveis, referentes ao procedimento fiscal supra, quais sejam:

- *MPF nº 06.1.01.00-2009-01793-3;*
- *Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal emitido em 14/09/2009 e respectivo AR da ciência;*
- *Procuração nomeando Leonardo Antunes da Conceição como representante do contribuinte perante a RFB;*
- *Solicitação de prorrogação de prazo apresentada pelo representante do contribuinte em 13/10/2009;*
- *Resposta à intimação apresentada pelo contribuinte em 23/10/09;*
- *Termo de Intimação Fiscal lavrado em 28/10/2009 e respectivo AR da ciência;*
- *Resposta à intimação fiscal entregue pelo contribuinte em 06/11/2009.*

Após a juntada dos documentos, encaminhe-se o processo a EQPRO-SECAT-DRFBHE- MG para ciência ao contribuinte e posterior retorno ao CARF para continuidade do julgamento.

6 - Dessa forma foram juntados às fls. 509/716 os documentos relacionados à primeira fiscalização havendo a manifestação do recorrente às fls. 727/737 reiterando o provimento do recurso voluntário quanto a preliminar aventada.

7 - É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

8 - O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

9 – O contribuinte alega em preliminar no item 3.1.1. de sua peça recursal e reiterada às fls. 727/737 a impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos, com efeitos retroativos, ofensa aos artigos 100 e 146 do CTN alegando que houve a alteração do critério jurídico anteriormente fixado pela fiscalização na medida em que não houve qualquer alteração fática capaz de fundamentar a mudança interpretativa que deu ensejo ao lançamento.

10 – A decisão de piso fundamentou essa parte do r. *decisum* vergastado da seguinte forma:

“Cabe destacar que a vedação à modificação dos critérios jurídicos anteriormente adotados pela autoridade administrativa aplica-se apenas a lançamento fiscal efetuado contra um mesmo sujeito passivo.

Em outras palavras, o disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas.

Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos.

Porém, no caso concreto, não houve modificação de critérios jurídicos, pois no exame anterior não houve lançamento fundamentado em qualquer critério, e os que foram utilizados no lançamento já eram os existentes na época do primeiro exame.

Assim, foi possível outra verificação do exercício já fiscalizado, tendo como requisito a existência de ordem escrita emanada do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal (art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

Essa exigência, como se constata do documento de fls. 34 assinado pela Delegada da Delegacia da Receita Federal do

Brasil em Belo Horizonte em 05/04/2011, foi atendida. Nele se propõe a realização de nova verificação fiscal, com base nos seguintes fundamentos, acolhidos pela autoridade competente:

A necessidade do reexame deve-se aos fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim à vista do inteiro teor da SCI nº 378 – SRRF08/Disit, tornando-se imperativa a revisão do período já fiscalizado.

Assim, constatando-se que foram observadas as formalidades legais para a nova fiscalização, rejeita-se a preliminar de arguição de nulidade.”

11 - Entendo que no caso não se trata de mudança dos critérios jurídicos como indicado pela recorrente, contudo, no caso de período já fiscalizado, necessário se ater aos ditames do art. 149 do CTN e portanto é nesse sentido que vou passar a análise de acordo com o que foi decidido pelo julgador de piso.

12 – Diz o relatório fiscal às fls. 11:

1. O contribuinte supra-identificado foi selecionado para fiscalização em decorrência do Memorando RFB/ESPEI06 nº MG20090036, no qual relata denúncia recebida de sonegação e fraude de imposto de renda, especificamente, quanto à alienação de participação societária da empresa CEMEA CONSTRUTORA LTDA – CNPJ 01.138.680/0001-77, cujo único bem era o imóvel denominado “Sítio Lagartixa”. Segundo a denúncia, os sócios cotistas Francisco de Azevedo Neto e Nelson Furtado de Azevedo (MPF nº 06.1.01.00.2011.00784-2) promoveram a reavaliação do Sítio Lagartixa sem a comprovação de laudo pericial que atestasse, de forma legal, a valorização resultante. Depois da reavaliação do bem imóvel, a empresa Cemea Construtora Ltda integralizou a reserva de reavaliação correspondente ao capital, aumentando o capital social, para em seguida os sócios efetuarem a venda de suas quotas representativas de participação no capital social à empresa GERDAU, sem o pagamento do imposto devido;

2. Considerando que o contribuinte já havia sido submetido à fiscalização relativamente ao ano-calendário de 2007 (MPF nº 0610100-2009-01793-3), tornou-se imperativa a autorização para o segundo exame, consoante disposto no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99. A autorização para o reexame de exercício já fiscalizado foi emitida em 05 de Abril de 2011, pela Delegada da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (documento anexo ao processo administrativo fiscal);

13 – Em seguida a autoridade lançadora às fls. 34 faz o pedido de reexame de exercício já fiscalizado da seguinte forma:

Senhora Delegada,

Considerando o disposto no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR (Decreto nº 3.000/1999), solicitamos autorização para novo exame da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, ano-calendário 2007, do contribuinte FRANCISCO DE AZEVEDO NETO, CPF 133.775.316-53, relativo ao exercício de 2008, ano-calendário 2007.

A necessidade do reexame deve-se aos fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim à vista do inteiro teor da SCI nº 378 -SRRF08/Disit, tornando-se imperativa a revisão do período já fiscalizado.

14 – No voto no AC. 2201-004.031 j. 09/11/2017 essa Turma já teve a oportunidade de se manifestar a respeito desse tema em Acórdão de minha relatoria assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO DO ÚNICO IMÓVEL

Está sujeito ao pagamento de imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na cessão de direitos hereditários.

LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. REABERTURA DE FISCALIZAÇÃO. ART. 149 DO CTN. CONTROLE DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA

Cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o controle da legalidade do lançamento. Nulidade por vício material reconhecida de ofício por ser matéria de ordem pública independente do contribuinte ter tratado do tema. Tendo sido a primeira fiscalização encerrada sem exame, a segunda fiscalização sobre o mesmo período não é um mero prosseguimento daquela, tratando-se de uma nova. A segunda Fiscalização foi iniciada sem que tenha havido indicado qualquer das circunstâncias do artigo 149 do CTN, como exigido por lei, indicando o motivo para a nova Fiscalização. Essa falta leva à nulidade substancial da mesma, não obstante a regra de nulidade expressa do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 dela não dispor expressamente. Grifei

15 – Pela análise do processo verifica-se que a anterior fiscalização auditou praticamente os mesmos documentos (fls. 516/716 juntados quando do cumprimento à resolução e auditados quando do primeiro MPF) solicitados pela nova

fiscalização que efetuou o lançamento, conforme TIF de fls. 35/38 e de acordo com o Termo de Verificação Fiscal atual não houve qualquer tipo de lançamento quando da primeira fiscalização e por isso do pedido de nova fiscalização alegando para sua reabertura que “fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior” foram necessárias para se reabrir a fiscalização.

16 - Com acerto o contribuinte em sua manifestação às fls. 729/730 em que diz que não houve mudança do quadro fático entre ambos os procedimentos fiscais e que adoto como parte nas razões de decidir, *verbis*:

Em determinação a Resolução nº 2201-000.299, foram juntados aos autos, às fls. 508 a 716, todos os documentos da ação fiscal objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 06.1.01.00-2009-01793-3.

Verifica-se às fls. 510, no termo de início de fiscalização e intimação nº 237/2009, que o Contribuinte Francisco de Azevedo foi intimado a apresentar:

“1. Quanto à alienação de 4.728.000 ações da Construtora Mello de Azevedo S/A – CNPJ 17.154.899/0001-08, o acréscimo do custo de aquisição de R\$1.010.596,58 para R\$ 2.366.244,58 (exercício 2005), de R\$2.366.244,58 para R\$3.208.244,58 (exercício 2006), e de R\$3.208.244,58 para R\$5.050.244,58 (exercício 2007);

2. Quanto à alienação de 7.798.707 quotas da CEMA Construtora Ltda. – CNPJ 01.138.680/0001-77, o acréscimo do custo de aquisição de R\$1.000,00 para R\$106.577,20 (exercício 2006), e de R\$106.577,20 para R\$7.798.707,00 (exercício 2007).”

Neste sentido, é ver que às fls. 516 a 589, o Recorrente presta as informações solicitadas, esclarecendo que o acréscimo do custo de aquisição das quotas de capital no exercício de 2007 decorre da incorporação, ao capital social, da reserva de reavaliação de bem imóvel da empresa, na forma do art. 435, II, 'a' do RIR/99 e do art. 4º da Lei 9.959/2000.

De forma expressa, o Recorrente explicita à fiscalização o seu entendimento quanto ao tratamento tributário dado à operação, concluindo que se considera custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista/sócio, independente da forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

Posteriormente, dada a continuidade do primeiro procedimento fiscalizatório, o Recorrente, por meio do Termo Fiscal nº 237.1/2009, é intimado a apresentar documentação comprobatória nos seguintes termos:

“1. Quanto à alienação de 7.798.707 quotas da CEMEA Construtora Ltda – CNPJ 01.138.680/0001-77, o Laudo de Avaliação Patrimonial conforme art. 8º da Lei nº 6.404/76, com a precisa descrição da reavaliação de bem imóvel da empresa”

Mais uma vez, o Recorrente, em ato de boa-fé e em cumprimento à intimação, apresenta o Laudo de avaliação Patrimonial que tinha como objetivo o cálculo do valor atual de mercado (2006) da propriedade Sitio Lagartixa, a qual foi avaliada em R\$15.711.000,00.

Recebida a resposta do Recorrente, com as informações do referido laudo solicitadas na intimação, para análise pelo responsável da ação fiscal, **o MPF nº 06.1.01.00-2009-01793-3 foi encerrado sem quaisquer conclusões de atos de irregularidade pelo Recorrente, após este ter exposto, de boa fé e às claras, o seu entendimento quanto ao tratamento tributário atribuído à operação.**

Não obstante, ainda que o MPF nº 06.1.01.00-2009-01793-3 tenha sido encerrado sem quaisquer conclusões de irregularidade por parte do Contribuinte, posteriormente a fiscalização apresentou o “*pedido de reexame de exercício já fiscalizado*” (fls. 34), sob o pretexto de que “*a necessidade do reexame deve-se a fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior (...)*”, pedido este deferido e que ensejou o MPF 06.1.01.00-2011-00783-4, cujas conclusões são ora contestadas.

17 – No presente caso entendo ser nulo o lançamento que, apesar de ter havido ordem das autoridades indicadas no art. 906 do RIR/99, mas que de acordo com a Súmula 111 do E. CARF o MPF, por si só, supre a autorização prevista no Decreto 3.000/99 (já revogado), contudo, no caso, o fundamento para a anulação do auto não é esse, mas o fato de que não há no pedido de autorização para reexame de período já fiscalizado, motivo novo ou fato novo devidamente justificado para a fiscalização na forma do art. 149 do CTN, tanto é que o motivo ensejador é o mesmo que deu causa ao primeiro MPF.

18 – Ressalte – se que referida ordem não é aquela consubstanciada no próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mas sim uma ordem específica, apta a justificar o novo exame pela Fiscalização. Havendo a necessidade de que a ordem indique o motivo para a nova Fiscalização (p. ex. requisição do Ministério Público, comprovada fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou a primeira Fiscalização, etc.), não podendo ser o mesmo motivo que originou a fiscalização pretérita.

19 – Nas palavras do Conselheiro André Almeida Blanco no julgamento do AC. 1201000.788 j. 09/04/03:

“Tendo em vista que o citado art. 906, legislação específica relativa ao Imposto de Renda, dispõe que a autorização expressa é um REQUISITO PARA A EXISTÊNCIA da nova Fiscalização, sua falta leva à nulidade da mesma, não obstante a regra de nulidade expressa do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 não dela dispor expressamente. Prevê referida norma que:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Trata-se de regra criada por lei específica e que macula de forma insanável todo o procedimento de Fiscalização, vez que sem a autorização, como disposto expressamente na letra da lei, a mesma não pode ocorrer.”

20 – Pois bem, pelo exame da informação às fls. 508 da resposta à resolução há a seguinte indicação: *"Consta dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que a ação fiscal objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 06.1.01.00-2009-01793-3 teve início em 08/09/2009, tendo sido encerrada em 05/01/2010, **sem resultado.**" Com grifos no original*

21 - Isso posto, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, o lançamento que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado por ser, nova fiscalização, deveria estar motivada de forma prévia e comprovada por um dos motivos elencados no art. 149 do CTN a saber (sem grifos no original):

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa,

recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública

22 – Portanto a falta de motivação, de acordo com algum dos termos do artigo 149 do CTN, acerca do reexame de período fiscalizado leva à nulidade do lançamento tributário na forma do art. 59 do Decreto 70.235/72 e por isso dou provimento ao recurso para anular o lançamento na forma da fundamentação.

23 - Contudo, caso seja vencido na preliminar acima indicada, passo ao julgamento do mérito.

24 - Quanto a preliminar do item 3.1.3 em que se alega erro material não analisado pela decisão recorrida, entendo que esse fato, após análise da impugnação apresentada às fls. 379/397 não foi objeto de defesa e portanto sequer analisada pela decisão de piso podendo haver no caso supressão de instância e inclusive houve preclusão consumativa quanto a esse ponto na forma do art. 17 do Decreto 70.235/72 que diz: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.* Portanto, quanto a preliminar não a conheço.

25 - Outrossim, ainda nesse tópico, adotando como razões de decidir os pontos indicados na decisão no Ac. 2202-004.332 julgado em 07/03/2018 do PAF nº 15504.720939/2011-51 de Relatoria do I. Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, temos:

"[...] Em verdade, conforme aduz o TVF, pg. 6/18, evento 3, o Recorrente adquiriu 100.318 quotas de Eduardo Furtado Azevedo, ao preço de R\$ 100.318,00, e 50.864 quotas de Maria Helena Azevedo, ao preço de R\$ 50.864,00, ao passo que o quadro que sintetiza os custos e datas de aquisição das quotas indica aquisições de 101.023 quotas de Eduardo Furtado Azevedo, ao preço de R\$101.023,00 e de 50.159 quotas de Maria Helena Azevedo, ao preço de R\$50.159,00.

Com o objetivo de apurar o valor das alienações das quotas da empresa CEMEA CONSTRUTORA LTDA, a fiscalização examinou o contrato de compra e venda e constatou que o objeto do contrato foi a aquisição da totalidade das 15.597.414 quotas da empresa pelo preço pactuado de R\$ 15.210.737,05, valor este dividido igualmente entre os dois sócios.

Contudo, ao determinar o ganho de capital passível de tributação auferido na operação, o fiscal erroneamente o calculou como sendo R\$ 7.294.980,00 o que resultou em um imposto de renda devido no valor de R\$ 1.094.247,00.

(...) omissis

Contudo, na ocorrência de erros que possam ser corrigidos de ofício, entendo pertinente verificar as dúvidas do recorrente em relação aos valores alegados. Assim, de acordo com a alteração contratual (fls. 71/72) a transferência de quotas se deu da seguinte forma:

03 MOVIMENTAÇÃO DE COTAS DE CAPITAL

Retiram-se da CEMEA CONSTRUTORA LTDA os sócios EDUARDO FURTADO DE AZEVEDO, CELSO FURTADO DE AZEVEDO e MARIA HELENA AZEVEDO DE VASCONCELLOS MELO, transferindo aos sócios NELSON FURTADO DE AZEVEDO e FRANCISCO DE AZEVEDO NETO as suas cotas, da seguinte forma:

- a) O sócio EDUARDO FURTADO DE AZEVEDO transfere ao sócio NELSON FURTADO DE AZEVEDO 100.318 (cento mil trezentos e dezoito) cotas, pelo valor total R\$ 100.318,00 (cento mil trezentos e dezoito reais);
- b) O sócio CELSO FURTADO DE AZEVEDO transfere ao sócio FRANCISCO DE AZEVEDO NETO 101.023 (cento e um mil e vinte e três) cotas, pelo valor total de R\$ 101.023,00 (cento e um mil e vinte e três reais);
- c) A sócia MARIA HELENA AZEVEDO DE VASCONCELLOS MELO transfere ao sócio NELSON FURTADO DE AZEVEDO 50.864 (cinquenta mil oitocentas e sessenta e quatro) cotas, pelo valor de R\$

50,864,00 (cinquenta mil oitocentas e sessenta e quatro reais), e ao sócio FRANCISCO DE AZEVEDO NETO 50.159 (cinquenta mil cento e cinquenta e nove) cotas, pelo valor de R\$ 50.159,00 (cinquenta mil cento e cinquenta e nove reais).

(Grifei).

Apesar de, no quadro sintético, o Auditor Fiscal ter trocado o valor das quotas adquiridas pelo recorrente de seus irmãos, o custo de aquisição apresentado pelo autuante não se altera, pois o custo médio permanece o mesmo, conforme se verifica nos quadros abaixo:

VALORES APRESENTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Totalização	Custo Aquisição	Custo Médio	Nova composição acionária do sócio		
101.318	30.738,15	0,7204758416			
101.023	101.023,00				
50.159	50.159,00		Total Quotas	Custo Aquisição	Custo Médio
252.500	181.920,15		252.500	181.920,15	0,7204758416

VALORES BASEADOS NA TRANSFERÊNCIA DE COTAS

Totalização	Custo Aquisição	Custo Médio	Nova composição acionária do sócio		
101.318	30.738,15	0,7204758416			
100.318	100.318,00				
50.864	50.864,00		Total Quotas	Custo Aquisição	Custo Médio
252.500	181.920,15		252.500	181.920,15	0,7204758416

Uma vez que o Auditor Fiscal considerou como custo zero as participações societárias decorrentes da capitalização de reserva de reavaliação, o custo calculado por ele foi R\$ 310.326,13, como demonstrado no Termo de Verificação Fiscal. Na determinação do ganho de capital, o valor de alienação foi dividido por 2 (dois sócios), e o resultado deduzido do custo de aquisição das quotas do recorrente:

Valor da Alienação	15.210.737,05
Número de sócios	2
Valor da alienação por sócios	7.605.368,53
Custo de aquisição por sócio	310.326,13
Ganho de capital	7.295.042,40
Imposto devido (15%)	1.094.256,36

Conforme se verifica, o valor do imposto apurado pelo Auditor Fiscal (R\$ 1.094.247,00) é inferior ao demonstrado na tabela acima. Entretanto, tal fato não descaracterizaria o lançamento, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/99:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, conforme acima observado, não haveria razão para qualquer ajuste ao lançamento, que, do contrário, agravaria a exigência fiscal.

26 - Portanto, por ter o mesmo fundamento de pedir às fls. 472/473 do Recurso Voluntário e mesmos valores quanto ao do outro caso julgado pela outra Turma, conforme indicado acima, mesmo conhecendo dessa parte era o caso de se afastar de acordo com os fundamentos acima indicados e por isso afastar a preliminar.

27 - No mérito, em relação ao ponto 3.2.1 sobre a indevida atribuição de custo zero de aquisição às quotas recebidas pelo Recorrente em virtude do aumento de capital da CEMEA, mediante incorporação da reserva de reavaliação adoto como razões de decidir o mesmo do voto indicado alhures Ac. 2202-004.332 julgado em 07/03/2018 do PAF nº 15504.720939/2011-51 de Relatoria do I. Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, uma vez tratar-se da mesma situação e elementos de fato e de direito relacionados a este lançamento, tanto que a própria recorrente requereu o julgamento em conjunto do PAF acima mencionado do contribuinte Nelson Furtado de Azevedo e que foi indeferido pela DRJ, *verbis*:

"O defendente aduz que, o fato de o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249/95 referir-se às participações de capitalização de lucro e de reservas com ele constituídas, não permite inferir que as demais formas de aquisição de participações societárias não contempladas pelo dispositivo levariam à atribuição de custo zero à aquisição das quotas, pois seria necessário pontualmente dizer qual a base legal para essa atribuição, e assim o lançamento não teria arrimo de lei, porque o dispositivo citado não prevê expressamente o custo zero às participações decorrentes de aumento de capital por incorporação da reserva de reavaliação.

Arrazoa que não socorre ao Fisco a invocação do art. 130 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR), de forma genérica e desarticulada dos fundamentos da autuação, pois o aumento de capital e as quotas recebidas pelo recorrente o foram em 2006, não lhes alcançando o disposto no inciso II do § 2º do artigo citado, que, além disso, refere-se a lucros e reservas de lucro, sendo contraditório fundamentar a autuação em normas que ele reputa inaplicáveis ao aumento de capital por incorporação da reserva de reavaliação. E interpreta que o termo reservas do dispositivo mencionado é amplo, da mesma forma que no § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Analisa ainda que esse dispositivo deve ser interpretado em sintonia com a Lei nº 9.249/95, por meio da qual o lucro distribuído deixou de ser tributado na pessoa detentora da participação societária, evitando a bitributação, na pessoa jurídica que realiza o lucro e na pessoa titular da participação nessa sociedade. Diz que da mesma forma, na apuração do ganho de capital decorrente de alienação de participações societárias, passou-se a admitir a não tributação na pessoa detentora da participação, da parte relativa ao valor de venda da participação já tributada como lucro na pessoa jurídica, assim a legislação atribuiu custo diferente de zero, passando a corresponder à parcela do lucro ou da reserva constituída com lucros já tributados na pessoa jurídica, conforme art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Afirma que no caso em comento, a tributação segue a mesma lógica:

a reserva de reavaliação é tributada na pessoa jurídica, e o valor de entrada (custo) das quotas oriundas da capitalização da reserva de reavaliação não é tributado na pessoa ao alienante da participação (seja jurídica ou física), precisamente porque a reserva de realização, ainda que capitalizada, é tributada na pessoa jurídica que detém o bem reavaliado.

Assevera ser inadmissível tributar a referida reserva duas vezes, argumentando que o custo das participações societárias recebidas por ele em função da capitalização da reserva é a parcela que lhe cabe do aumento de capital. Afirma que a ementa do acórdão nº 10196784, de 30/05/2008, da Primeira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, e a Solução de Consulta nº 282, de 30 de novembro de 2000, da 8ª Região Fiscal corroboram esse entendimento. Acrescenta ser inaplicável a Solução de Consulta nº 415, de 08/12/2006, citada pelo acórdão recorrido.

Informa que o bem reavaliado permaneceu entre os bens da Sociedade CEMEA, não se podendo falar em realização, porque o objeto da alienação foi as cotas da sociedade e não o bem imóvel. Entende que apenas com a alienação pelo seu proprietário é que se dará a incidência, não do IRPF, mas do IRPJ, a quem deve ser imputado o ganho de capital, ou seja, à CEMEA, cujo capital foi integralizado por meio da incorporação da reserva de reavaliação do "Sítio Lagartixa".

Entendo não assistir razão ao recorrente, o art. 130 do Decreto nº 3.000/99, dispõe sobre o custo de aquisição de bens e direitos, descrevendo em cada situação ou evento ocorrido, como ele é considerado, asseverando que o custo de aquisição nos casos de quotas de capital será a média ponderada de seus custos unitários. Portanto, tal

dispositivo regulamentar não está desarticulada da fundamentação da autuação como afirma o recorrente, ao contrário, está em perfeita consonância com os fatos, visto que a auditoria demonstrou de forma didática toda a evolução das participações societárias do recorrente, proveniente das alterações do capital social da CEMEA, em que houve redução, aumento, cisão, alienações, tornando perfeitamente aplicável o art. 130 já citado.

No mesmo sentido, o § 1º do art. 10 da Lei nº 9.249/95, e o § 1º do art. 130 do Decreto nº 3.000/99 dispõem sobre o custo de aquisição de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, dispondo que o custo será a parcela desse lucro ou reserva. Dessa forma, os dispositivos apresentam quais os eventos que compõem esse custo de aquisição, ou seja, lucros ou reservas de lucros.

Quisesse a Lei incluir outras reservas que não apenas as de lucros, teria expressamente disposto a respeito, nos termos dos artigos 111 e 176 do CTN:

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

[...]

II outorga de isenção;

[...]

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Aliás, o acréscimo da parcela de lucro ou de sua reserva ao custo de aquisição das participações societárias é para garantir a não tributação da distribuição de lucros, conforme reconhecido pelo recorrente. Isso é o que se depreende pelo histórico da legislação sobre a tributação dos lucros distribuídos, brilhantemente narrado pelo ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator do Processo 12448.736152/201135, Acórdão nº 9202003.700, julgado em 27 de janeiro de 2016, e que aqui é trazido para esclarecer ao recorrente que o termo reserva incluso no § 3º do art. 16 da Lei nº 7.713/88, bem como no § 2º da IN SRF nº 84/2001, corroborados pelo § 1º do art. 10 da Lei nº 9.249/95, e §1º do art 130 do Decreto nº 3.000/99 só pode ser interpretado segundo essa finalidade:

Para fins de contextualização histórica da questão, cumpre referir que, nos termos da legislação anteriormente vigente, a capitalização de lucros, assim como a distribuição de ações bonificadas, não tinha qualquer efeito na determinação do custo de aquisição da participação societária dos proprietários da pessoa jurídica. Com efeito, naquele período:

o lucro distribuído era passível de tributação; e consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias não era alterado quando da capitalização de lucros pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado como igual a zero.

[...]

Ora, a partir de 1996, temos uma clara mudança de tratamento na distribuição de lucro, que passou a não ser tributada, nem na fonte, nem na declaração de ajuste, nos termos do disposto no art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995.

Assim:

o lucro distribuído deixou de ser tributado; e consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias passou a ser alterado quando da capitalização de lucros distribuíveis pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado igual ao desse lucro capitalizado.

[...]

Como a distribuição de lucros deixou de ser tributada, a capitalização do lucro distribuível passou a alterar o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro (distribuível isento e capitalizado) não seria alcançado pelo ganho de capital.

Em seu socorro, o recorrente afirma que a mesma lógica da aplicação da inclusão dos lucros distribuídos ao valor do custo de aquisição das participações societárias deve ser aplicada à reserva de reavaliação, pois esta é tributada na pessoa jurídica.

Ocorre que, no caso dos autos, mesmo que assim fosse, o recorrente deveria trazer elementos suficientes da ocorrência dessa tributação na pessoa jurídica. Nesse sentido, torna-se oportuno analisar como se dá a tributação dessa reserva na pessoa jurídica, nos termos dos artigos 434 a 438 do Decreto nº 3.000/99, e art. 4º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Decreto nº 3.000/99

Seção II

Reavaliação de Bens

Subseção I

Reavaliação de Bens do Permanente

Diferimento da Tributação

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

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

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

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

Tributação na Realização

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

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

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

a) alienação, sob qualquer forma;

b) depreciação, amortização ou exaustão;

c) baixa por perecimento.

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

Art.436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens **imóveis integrantes do ativo permanente**, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

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

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

§3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

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

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

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

Reavaliação de Participações Societárias Avaliadas pelo Valor de Patrimônio Líquido

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

Lei nº 9.959/2000

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

Diante desses dispositivos, conclui-se que a reserva de reavaliação só é tributada com a efetiva realização do bem reavaliado. Nesse sentido, veja o que dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade T 19.6 Reavaliação de Ativos, D.O.U.: 06/09/2004, (alterada para NBC TG 27, D.O.U.: 04/08/2009):

19.6.11. TRIBUTOS SOBRE A REAVALIAÇÃO

19.6.11.1. A reserva da reavaliação positiva deve ser registrada líquida dos tributos, em conta destacada no patrimônio líquido.

19.6.11.2. A parcela correspondente aos tributos incidentes sobre a reavaliação deve ser registrada no passivo exigível a longo prazo, sendo transferida para o passivo circulante, à medida que os ativos forem sendo realizados. As eventuais oscilações nas alíquotas dos tributos devem ser reconhecidas em contrapartida da reserva de reavaliação.

19.6.11.3. O passivo dos tributos incidentes sobre a reserva de reavaliação não deve ser constituído para ativos que não se realizam por depreciação, amortização ou exaustão, como é o caso de terrenos, e para os quais não haja qualquer perspectiva de realização por alienação.

[...]

19.6.13. REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

19.6.13.1. A reserva de reavaliação é considerada realizada na proporção em que se realizarem os bens reavaliados, devendo ser transferida para lucros ou prejuízos acumulados, sem transitar pelas contas do resultado.

19.6.13.2. A reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital ou amortização de prejuízo, enquanto não realizada.

19.6.13.3. A entidade deve considerar realizados os valores de reavaliação de seus bens e os de suas controladas ou coligadas, cujos investimentos são

avaliados por equivalência patrimonial, à medida que ocorrer um dos seguintes fatos:a) depreciação, amortização ou exaustão dos bens reavaliados, que tenham sido registradas como custo ou como despesa operacional;b) baixa dos bens reavaliados;c) baixa de investimentos em controladas ou coligadas que tenham bens reavaliados. (Grifei).

Veja que a realização de um bem se dá com sua depreciação, amortização, exaustão ou alienação, e pelas normas contábeis, apenas com a realização do bem reavaliado é que a reserva de reavaliação é transferida para lucros ou prejuízos acumulados. Portanto, apenas nessa situação poderiam integrar o custo de aquisição, caso esses lucros ou reservas decorrentes deles fossem utilizadas para aumento de capital social. Assim, as participações societárias decorrentes de aumento de capital com reservas de reavaliação segue a regra geral do § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713/88, em que o custo de aquisição é igual a zero, visto que, conforme informado pelo recorrente, não houve a alienação do imóvel, que permaneceu no patrimônio da CEMEA. Aliás, esse entendimento está em consonância com o fundamento do acórdão nº 10196784, de 30/05/2008, trazido pelo recorrente para suportar seus argumentos, de onde se extrai o seguinte trecho:

No entanto, o art. 4º da Lei nº 9.959/2000, com vigência posterior aos dispositivos acima, determina que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, o que, entendo, se aplica ao caso concreto, uma vez que a reserva objeto do presente lançamento é reflexa à reavaliação de bens na pessoa jurídica investida.

O dispositivo legal acima, na verdade, vem a assegurar que obrigação tributária esteja vinculada à essência econômica da reavaliação, na medida em que a obrigação tributária somente seja exigível quando economicamente concretizados e confirmados os efeitos da reavaliação.

Destaque-se que o aumento do capital social, mediante o uso da reserva, não gera qualquer efeito definitivo, econômico ou fiscal, para a contribuinte, já que, caso não confirmado o valor da reavaliação, por ocasião da realização do bem, poderá reconhecer as perdas e reduzir, em igual proporção, o capital social. Apenas em relação aos acionistas da contribuinte é que os efeitos do aumento do capital social podem ser tornar economicamente definitivos, considerando que o aumento de capital social,

conforme respectiva Assembléia Geral Extraordinária que o autorizou, como se confere na correspondente ata constante dos autos, resultou no aumento do valor nominal de suas ações. Se este aumento do valor nominal for reconhecido, pelos acionistas, como aumento, não tributável, no custo de aquisição das ações, deverá ser realizada a correspondente glosa na apuração de eventual ganho de capital, por ocasião de possível alienação das ações. No entanto, na glosa no custo de aquisição das ações, o sujeito passivo da obrigação tributária, e, assim, do respectivo lançamento, será o seu acionista, e não a contribuinte. *(Grifei)*.

Aliás, o voto vencedor no Acórdão nº 9101002.949 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 3 de julho de 2017, teve o mesmo entendimento sobre a tributação da reserva de reavaliação na pessoa jurídica, conforme se extrai do seguinte trecho:

Ocorre que o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 aplica-se somente aos efeitos da reavaliação de bens constantes do ativo da própria empresa, conhecida como reavaliação espontânea. Caso a contribuinte tivesse utilizado reserva de reavaliação de seus próprios bens para fins de aumento de seu capital social, seu caso enquadrar-se-ia nesta hipótese legal, o que efetivamente significaria a impossibilidade de tributação do valor utilizado na operação.

O entendimento desse trecho é que, quando a capitalização ocorre com a reserva de reavaliação de bens da própria pessoa jurídica, como ocorreu nos presentes autos, não haverá tributação nela do valor utilizado na operação. Portanto, o recorrente não trouxe aos autos elementos que demonstrasse que tenha ocorrido dupla tributação. E não cabe a alegação de que a tributação ocorrerá em um segundo momento quando a CEMEA alienar o imóvel, porque, conforme transcrito no acórdão nº 10196784, de 30/05/2008, a capitalização da reserva de reavaliação não gera efeitos econômicos ou fiscais definitivos para a pessoa jurídica, pois quando da realização do bem, se não for confirmado o valor da reavaliação, as perdas poderão ser reconhecidas com a consequente redução do capital social, o que levaria à não tributação.

Com essa interpretação, fica evidente o porquê de o art. 10 da Lei nº 9.249/95 se referir a reserva de lucros e não qualquer outra reserva, justamente porque nas demais reservas não se pode determinar que haverá a tributação na pessoa jurídica, por isso as reservas de lucro são

expressamente previstas na lei, como integrantes do custo de aquisição das participações societárias.

O recorrente aduz que o § 2º do art. 16 da IN SRF nº 84/2001 refere-se às reservas de forma ampla, não cabendo ao intérprete ignorá-la, deixando-a de interpretá-la de forma sistemática. Não concorda com o argumento da decisão recorrida de que essa instrução se trataria de norma hierarquicamente inferior, cujo conteúdo estaria violando o disposto na lei.

Disciplina que as instruções expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil têm caráter normativo, com finalidade de interpretar a legislação tributária, e que a Lei nº 9.249/95 veio para interpretar a legislação do imposto de renda relativo às pessoas jurídicas, enquanto a IN SRF nº 84/2001 teve a finalidade específica de apuração e tributação de ganhos de capital na alienação de bens e direitos por pessoas físicas.

Não há como acatar as alegações do recorrente. Conforme já ressaltado no acórdão recorrido, cuja fundamentação adoto como razões de decidir, as reservas a que se refere a IN SRF nº 84/2001 não abrange qualquer reserva, mas especificamente as reservas de lucros. Além disso, o § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713/88 não trata de reserva de forma mais ampla, tanto que o dispositivo traz a expressão "que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei", da mesma forma, o § 1º do art. 130 do RIR também se refere à condição de terem sido tributados: "que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713/98.

Some-se a isso que, o art. 41 do Decreto nº 3.000/99 ao se referir a não incidência da tributação sobre os valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, traz como referência o art. 10 da Lei nº 9.249/95, o que reforça o entendimento de que ele deve ser interpretado conforme essa Lei, e, portanto, o termo "reservas" constante no caput do art. 41 daquele Decreto trata-se das "reservas de lucro".

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

[...]

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). *(Grifei)*

É certo que a Lei nº 9.249/95 dispõe sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, mas produz efeitos sobre os

sócios e acionistas também pessoas físicas, como bem ressaltado no caput do art. 10 c/c seu § 1º:

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.

§ 1º 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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(Grifei)

Considerando que o parágrafo é interpretado com seu artigo, é certo que o § 1º acima transcrito ao se referir a sócio ou acionista, engloba tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas. Assim, não se pode cogitar que a interpretação da IN SRF nº 84/2001 seja dissociada do disposto na Lei nº 9.249/95.

Por fim, o recorrente entende que a venda das quotas da CEMEA não gerou ganho de capital tributável, e as quotas recebidas em herança têm valor nominal de R\$ 1,00, sendo esse o custo a ser considerado, por isso o custo das quotas anteriores é de R\$ 252.000,00, e o "custo total das ações alienadas pelo Recorrente é de R\$ 7.798.707,00, inferior (sic) ao preço de venda, não havendo, portanto, apuração de ganho de capital."

Sem razão o recorrente. Conforme demonstrado anteriormente, o custo de aquisição das quotas é calculado pelo custo médio unitário, nos termos do art. 130 do Decreto nº 3.000/99, como descrito pela auditoria (fls. 22/23). Por seu turno, o valor da alienação segue o que determina o art. 123 do mesmo Decreto, ou seja, o preço efetivamente recebido, conforme demonstrado pela fiscalização, e constante no Contrato de Compra e Venda de Quotas de Sociedade Empresarial Ltda (fls. 110/118). O recorrente apenas alega genericamente que o custo de aquisição tenha sido R\$ 7.798,707,00, entretanto, não apresenta qualquer prova que demonstre essa afirmação.

(...)omissis

Portanto, correto o julgamento de primeira instância, não cabendo qualquer alteração na exigência fiscal.

28 - Pelo exposto acima, nego provimento ao recurso quanto ao mérito.

29 - Quanto ao questionamento para se afastar os juros e multa em decorrência de aplicação dos arts. 100 I e III do CTN entendo que não é aplicável e adoto como razões a da decisão de primeiro grau:

"O fato de uma omissão de ganho de capital não ter sido detectada durante uma fiscalização, encerrada sem o lançamento correspondente, não se enquadra na definição de ato administrativo ou de prática reiteradamente observada, tanto que há a possibilidade de reexame do período fiscalizado, o que ocorreu no presente caso, conforme já analisado.

Esclareça-se ao contribuinte que a cobrança dos juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, está prevista no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme constou do lançamento. Já a multa de ofício aplicada teve seu embasamento legal no artigo 44, inciso I, com a redação então em vigor, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, em face do lançamento de ofício.

Dessa forma, constatado o descumprimento de obrigação tributária pelo contribuinte, a autoridade fiscal, na sua atribuição/obrigação de zelar pela arrecadação dos tributos tem o dever de exigir o crédito tributário com os acréscimos legais previstos em Lei, sendo incontroverso que não cabe à autoridade lançadora qualquer discricionariedade relativa à aplicação dos juros de mora e da multa de ofício."

30 - Outrossim, quanto a aplicação dos juros é matéria já sumulada pelo CARF através da Súmula nº 4 e portanto nada a ser provido nesse caso também.

Conclusão

31 - Diante do exposto, tendo em vista ter sido vencido na preliminar quanto a nulidade do lançamento, por falta de motivação para o reexame de período já fiscalizado, no mérito NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator Designado

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões, exclusivamente no que tange ao tema, avaliado em sede preliminar, que envolve a nulidade do lançamento, por falta de motivação para o reexame de período já fiscalizado.

Assim, o presente voto de divergência não se estende às demais constatações do Nobre Relator, em particular aquela decorrente da inexistência de alteração de critérios jurídicos.

Sobre a questão do reexame de período já fiscalizado, assim dispõe o art. 906 do Decreto nº 3000/1999 - RIR/99, vigente à época do lançamento em questão:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Não se identifica na citada limitação qualquer óbice ao reexame de período já fiscalizado, mas tão só uma garantia ao administrado de não ser vítima do arbítrio decorrente de eventuais atos administrativos levados a termo de forma pessoal ou com excesso de poder.

Como isso, resta a segurança ao contribuinte de que, no caso de um período já fiscalizado, deverá haver um envolvimento maior do Órgão fiscalizador, na figura de seus dirigentes, locais ou regionais.

Há de se ter em vista, ainda, as demais limitações do poder de tributar inseridas em normas específicas, dentre elas podem-se destacar:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa,

recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. Grifou-se.

No caso em questão, temos que a Autoridade fiscal solicitou, ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, autorização para novo exame da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008 do recorrente, alegando, em síntese, a existência de fatos e

circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI nº 378 - SRRF08/DISIT, o que foi pronta e expressamente deferido, fl. 34.

Na primeira submissão do presente processo ao Colegiado de 2ª Instância, o julgamento foi convertido em diligência nos termos da Resolução nº 2201-000.299, de 06 de fevereiro de 2018, fl. 498 a 503, para que fossem juntados aos autos todos os documentos relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal anterior (MPF 06.1.01.00-2009-01793-3), o que foi plenamente atendido pela unidade responsável pela administração do tributo, conforme se vê em fl. 508 e seguintes.

Não obstante, por ocasião do primeiro procedimento instaurado, não há um único elemento que indique que tenha havido manifestação expressa do Agente Fiscal acerca da homologação do lançamento a que alude o caput do art. 150 do CTN acima reproduzido, que prevê que o *lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*.

Portanto, considerando também a inocorrência da homologação tácita prevista no § 4º do mesmo artigo, não estamos diante propriamente de um novo lançamento, já que o primeiro procedimento não se perfectibilizou com a manifestação expressa da autoridade lançadora acerca da correção da atividade exercida pelo obrigado.

Ainda que perfeito e acabado o lançamento por ocasião do primeiro procedimento, o fato gerador em questão não seria insuscetível de nova avaliação, já que o art. 149 do mesmo CTN elenca inúmeros casos em que o lançamento pode ser revisto de ofício, sendo certo que a maioria das hipóteses estão relacionadas à conduta do fiscalizado, mas há, também, situações relacionadas ao procedimento fiscal anterior, em particular *quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial*.

Vale ressaltar que não se identifica, no caso em tela, uma revisão propriamente dita, já que não houve homologação expressa ou tácita do lançamento anterior. Não obstante, como se viu alhures, a autorização para nova análise do procedimento foi justificada pela existência de fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI nº 378 - SRRF08/DISIT, o que, s.m.j., ainda que, em tese, consideremos que tenha ocorrido lançamento anterior, já haveria amparo para a revisão do lançamento nos termos do inciso VIII do art. 149 do CTN.

Como é de elementar sabença, constitui um dos atributos dos atos administrativos a presunção de legitimidade, que corresponde a uma presunção relativa de que os atos administrativos são verdadeiros e legais, não precisando a Administração provar que a situação que gerou sua ação realmente existiu, cabendo ao destinatário demonstrar que o agente público autor do ato questionado agiu de forma ilegítima.

Neste sentido, entendo que não cabe a este Colegiado aferir os motivos que levaram o Fisco a promover novamente a análise dos fatos geradores ocorridos em determinado período de apuração, mas tão só se o órgão está ciente e se anuiu com a medida, mediante autorização expressa.

Oportuno trazermos à balha o teor da Súmula Carf nº 111, que teve efeitos vinculastes atribuídos pela Portaria do Ministro de Estado da Economia nº 129/2019:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Pelo que se depreende da leitura da Súmula acima, a existência de Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização prevista no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda/1999, naturalmente, por considerar que, sendo a Autoridade administrativa competente para deferir um novo exame a mesma que assina o MPF, há de se presumir que tal autorização está implícita no ato de assinatura do Mandado de Procedimento Fiscal.

Portanto, se o MPF relacionado ao novo procedimento, por si só, já supre a autorização de reexame, não compete a este Colegiado imiscuir-se nas razões, frise-se, presentes nos autos, que levaram o Fisco à instauração de novo procedimento fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar arguida, por não identificar qualquer mácula ao lançamento decorrente do reexame dos fatos geradores identificados no período.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo