



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

Processo nº 15504.720939/2011-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.332 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente NELSON FURTADO DE AZEVEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO

É possível o reexame de período já fiscalizado, quando autorizado por autoridade competente, conforme previsão legal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não caracteriza mudança de critério jurídico o lançamento fiscal decorrente de reexame de período já fiscalizado, quando não houve lançamento no procedimento fiscal anterior.

ERROS DE CÁLCULO. LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade do lançamento fiscal, 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.

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).

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Está sujeita ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, foi rejeitada proposta de diligência para verificação de fato novo ensejador do reexame de fiscalização, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dílson Jatahy Fonseca Neto. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, vencido o Conselheiro Dílson Jatahy Fonseca Neto. No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosy Adriane da Silva Dias, Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 09-56311, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Foi lançado o Imposto sobre Renda de Pessoa Física, decorrente de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, relativo ao ano

calendário 2007, no montante de R\$ 2.411.720,38 (dois milhões quatrocentos e onze mil setecentos e vinte reais e trinta e oito centavos), incluídos multa de ofício e juros de mora.

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

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 06.1.01.00.2011.00783-4) 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 0610100-2009-01792-5), 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);

[...]

5. Analisando previamente a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do exercício de 2008, ano-calendário 2007 - DIRPF/2008, especificamente o quadro referente à discriminação de bens e direitos, constatamos que contribuinte alienou suas quotas representativas de participação no capital social da empresa CEMEA CONSTRUTORA LT DA à empresa GERDAU AÇOMINAS S/A, CNPJ 17.227.422/0001-05;

O Auditor Fiscal faz um resumo dos eventos ocorridos na empresa, de acordo com as alterações contratuais registradas na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG), onde consta que:

- os únicos bens da CEMEA eram: 1 (um) Terreno rural de 153,00 hectares, localizado no Município de Itabirito - MG; e 1 (um) Terreno rural de 580,80 hectares, localizado no Município de Urucânia -MG.
- o capital social em 31/05/2004 era de R\$ 5.345.085,00, assim distribuído:

CELSON MELLO DE AZEVEDO	5.332.085 cotas	R\$ 5.332.085,00
DALCA FURTADO DE AZEVEDO	10.000 cotas	R\$ 10.000,00
NELSON FURTADO DE AZEVEDO	1.000 cotas	R\$ 1.000,00
FRANCISCO DE AZEVEDO NETO	1.000 cotas	R\$ 1.000,00
EDUARDO FURTADO DE AZEVEDO	1.000 cotas	R\$ 1.000,00
		R\$ 5.345.085,00

- com a morte de Celso Mello de Azevedo, 50% de suas quotas corresponderam a sua cônjuge Dalca Furtado de Azevedo, e a outra parte foi dividida entre seus 5 filhos na propor  o de 10% para cada um.
- em 12/06/2006 houve redu  o do capital social para 1.495.000,00 com a transferência do montante de R\$ 3.850.085,00 da conta Prejuízo Acumulado;
- em 12/06/2006 houve cisão parcial da CEMEA, ficando o capital assim distribuído:

NELSON FURTADO DE AZEVEDO	101.318 cotas	R\$ 101.318,00
FRANCISCO DE AZEVEDO NETO	101.318 cotas	R\$ 101.318,00
EDUARDO FURTADO DE AZEVEDO	100.318 cotas	R\$ 100.318,00
MARIA H. AZEVEDO VASCONCELOS MELO	101.023 cotas	R\$ 101.023,00
CELSON FURTADO DE AZEVEDO	101.023 cotas	R\$ 101.023,00
		R\$ 505.000,00

- em 12/06/2006, com a cisão, foi constituída e empresa Urucânia Agropecuária Ltda, tendo sido vertido para seu patrim  nio o terreno rural de 580,80 hectares com suas benfeitorias e o dinheiro em caixa da empresa CEMEA, no montante de R\$ 882,45, conforme Laudo de Avalia  o Patrimonial, emitido pela CSN, Castro, Serra, Nirdo Auditores Independentes. O capital social da nova empresa ficou com a seguinte distribui  o:

DALCA FURTADO DE AZEVEDO	989.000 cotas	R\$ 989.000,00
EDUARDO FURTADO DE AZEVEDO	1.000 cotas	R\$ 1.000,00
		R\$ 990.000,00

- em 12/06/2006, os sócios Eduardo Furtado, Maria Helena e Celso Furtado, venderam suas quotas para Nelson Furtado de Azevedo e Francisco de Azevedo Neto, e a nova composi  o societária da CEMEA ficou da seguinte forma:

NELSON FURTADO DE AZEVEDO	252.500 cotas	R\$ 252.500,00
FRANCISCO DE AZEVEDO NETO	252.500 cotas	R\$ 252.500,00
		R\$ 505.000,00

- depois da cisão, a DIPJ/2007 da CEMEA, relativa ao período de 13/06/2006 a 31/12/2006, apresentou as seguintes altera  es:

Conta	Antes	Depois
Terrenos do Ativo Permanente	R\$ 888.000,00	R\$ 15.711.000,00
Capital Realizado	R\$ 505.000,00	R\$ 15.597.414,00
Reservas de Avalia��o	0,00	0,00

- em 23/08/2006, foi emitido Laudo de Reavalia  o do único bem da CEMEA (terreno rural de 153 hectares "Sítio Lagartixa"), que estava

contabilizado no valor de R\$ 352.000,00 passou para R\$ 15.711.000,00. Segundo esse Laudo a área total do terreno era de 223,68 hectares e não 153 hectares;

- em 29/09/2006, o Capital Social da CEMEA aumentou de R\$ 505.000,00 para R\$ 15.597.414,00, mediante a incorporação de:

Conta	Valor (R\$)
Reserva de Reavaliação do terreno rural	14.835.602,04
Créditos em contra corrente	256.414,44
Moeda corrente	397,52
Total	15.092.414,00

- com essa alteração o Capital Social ficou da seguinte forma:

NELSON FURTADO DE AZEVEDO	7.798.707 cotas	R\$ 7.798.707,00
FRANCISCO DE AZEVEDO NETO	7.798.707 cotas	R\$ 7.798.707,00
		R\$ 15.597.414,00

Sobre esse fato, o Auditor Fiscal considerou:

- É de bom alvitre registrar que o valor das 7.798.7007 quotas de capital, constante na Alteração do Contrato Social datada de 29/09/2006, registrada na junta comercial em 06/10/2006, reflete apenas e tão só o valor contábil daquelas quotas, isto é, 7.798.7007 quotas valor contábil R\$ 7.798.707,00. Portanto, há que se fazer a distinção entre valor contábil e o custo efetivo das quotas, como mais adiante assim faremos.*
- em 09/01/2007, Nelson Furtado de Azevedo vendeu 7.798.706 cotas para GERDAU AÇOMINAS S/A, e 1 cota para GRUPO GERDAU EMPREENDIMENTOS LTDA, todas ao valor unitário de R\$ 1,00. E Francisco de Azevedo Neto vendeu todas as suas cotas para GERDAU AÇOMINAS S/A, ao valor unitário de R\$ 1,00.

Sobre esse fato, o Auditor Fiscal fez a seguinte consideração:

12. É de suma importância destacar que, consoante Ata da Reunião do Conselho de Administração da GERDAU AÇOMINAS S/A, datada de 27/12/2006, publicada no Boletim Diário Interno nº 002/2007, de 03/01/2007, da BOVESPA, o único interesse da Gerdau era aquisição do terreno rural (sítio Lagartixa) e não a aquisição propriamente dita da empresa CEMEA CONSTRUTORA LTDA;

[...]

15. O contribuinte anteriormente intimado a apresentar o Laudo de Avaliação Patrimonial, conforme art. 8º da Lei nº 6.404/76, com a precisa descrição da reavaliação do bem imóvel da empresa Cemea Construtora Ltda, apresentou um documento de mais de 120 (cento e vinte) páginas, referente ao Laudo de Avaliação Patrimonial

do Sítio da Lagartixa, emitido pela Ética Engenharia de Avaliações Patrimoniais Ltda - CNPJ 25.572.512/0001-53 (Anexo II do PAF);

16. Examinado o Laudo de Avaliação Patrimonial não encontramos qualquer indicio de inidoneidade. A data de avaliação foi 23/08/2006, houve a precisa descrição do imóvel e de todas as suas benfeitorias, e a precisa descrição dos métodos matemáticos aplicáveis, que resultaram no valor de avaliação final de R\$ 15.711.000,00 (Quinze milhões, setecentos e onze mil reais). Além disso, ao final, consta em anexo o curriculum vitae do responsável técnico da empresa - Marcelo Corrêa Mendonça - CPF 319.640.956-20, e a anotação de responsabilidade técnica (ART) no CREA-MG;

17. Portanto, a afirmação contida na denúncia de reavaliação patrimonial realizada sem a indispensável comprovação de fatos econômicos, financeiros ou mesmo jurídicos não procede;

18. Note-se, ademais, que segundo a cópia da Escritura pública de compra e venda de Bens Imóveis, referente à aquisição de uma parte do imóvel que compõe o Sítio Lagartixa, adquirido pela CEMEA em 21/10/2004, o valor de compra importou em R\$ 200.000,00 (Duzentos mil reais), conforme Anexo I do PAF;

Ao narrar sobre o custo de aquisição de quotas societárias, o Auditor Fiscal faz a seguinte ressalva:

19. Contrariamente ao que alegou o contribuinte, o custo de aquisição das 7.798.707 quotas representativas do capital social da empresa CEMEA CONSTRUTORA LTDA não se constitui no valor contábil, ou seja, R\$ 1,00 cada quota perfazendo o montante de R\$ 7.798.707,00 (sete milhões, setecentos e noventa e oito mil, setecentos e sete reais) e sim R\$ 310.326,13 (trezentos e dez mil, trezentos e vinte e seis reais e treze centavos), conforme adiante explicitado;

20. O sócio Nelson Furtado de Azevedo ao receber 7.546.207 quotas representativas de participação no capital social da empresa Cemea Construtora, a título de bonificação por conta da incorporação ao capital social de reserva de reavaliação, o custo de aquisição das 7.546.207 quotas foi igual a zero;

Cita o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249/95, e conclui que:

22. Com efeito, o parágrafo único retro-transcrito é cristalino ao dispor sobre o custo de aquisição de quotas ou ações societárias recebidas a título de bonificações em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros. Portanto, somente na incorporação de lucro ou reserva de lucros ao capital social, o custo de aquisição das quotas ou ações recebidas em bonificação será igual à parcela do lucro ou da reserva de lucros capitalizados;

23. Como se vê, a legislação não contemplou o mesmo procedimento a ser aplicado no caso de incorporação ao capital social de reserva de reavaliação, conseqüentemente o recebimento de quotas bonificadas, mediante incorporação de reserva de reavaliação não implica em alteração do valor de aquisição das quotas de participação societária, portanto, seu custo de aquisição é igual a zero;

Diante desses fatos, o Auditor Fiscal determina o custo das quotas do recorrente, representativas do capital social da CEMEA, que se resume na sequência de quadros:

Até 2004	
Quotas integralizadas	
Qte. Quotas	Custo (R\$)
1.000	1.000,00

2005				
Herança		Nova composição acionária do sócio		
Qte. Quotas Recebidas	Custo	Total Quotas	Custo Aquisição	Custo Médio
350.296	105.577,20	351.296	106.577,20	0,303382902

2006					
Alteração do Contrato Social (Cisão) em 12/06/2006					
Evento 1		Evento 2	Evento 3	Evento 4	
Redução Capital		Cisão	Transf. Quotas	Versão Parcial do Patrimônio	
Redução Capital			Transferências de Quotas Entre os Sócios		
De					
Qte. Quotas	Custo Médio	Custo Aquisição	Irmão	Custo Aquisição	
351.296	0,303382902	106.577,20	101.023	101.023,00	
Para					
Qte. Quotas	Custo Médio	Custo Aquisição	Irmã	Custo Aquisição	
101.318	0,303382902	30.738,15	50.159	50.159,00	
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
2006					
Alteração do Contrato Social de 29/09/2006					
Aumento do Capital Social, com aumento de cotas					
De					
Qte. Quotas	Custo Médio	Custo Aquisição	Incorporação de Reservas de Reavaliações		
252.500	0,7204758416	181.920,15	R\$ 14.835.602,04		
Para					

Qte. Quotas		Custo Médio	Custo Aquisição	Conta Corrente	128.207,22
7.798.707				Moeda Corrente	198,76
Custo Aquisição		Custo Médio	Qte. Quotas	Custo Médio	Custo Aquisição
Cotas anteriores	181.920,15	0,03979199757	7.798.707	0,03979199757	310.326,13
Bonificação	0,00				
Conta Corrente	128.207,22				
Moeda Corrente	198,76				
	310.326,13				

A Autoridade Fiscal noticia que no Contrato de Compra e Venda de Quotas de Sociedade Empresarial Ltda, consta que o valor da aquisição das 15.597.414 foi pactuado em R\$ 15.210.737,05, pago por meio de 02 Transferências Eletrônicas Disponíveis (TED), no valor de R\$ 7.605.368,53, em 02/01/2007, nas contas correntes de Nelson Furtado de Azevedo e Francisco de Azevedo Neto, montante este que foi usado para determinar o ganho de capital na alienação de participações societárias, no valor de R\$ 7.294.980,00, resultando em imposto de renda incidente sobre ganhos de capital no montante de R\$ 1.094.247,00.

Em função desses fatos, o Auditor Fiscal efetuou o lançamento fiscal, aplicando a multa de ofício de 75%.

Cientificado da autuação, o recorrente apresentou impugnação (fls. 398/416), que foi julgada improcedente pela DRJ/JFA, cujo acórdão tem a seguinte ementa:

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

Inconformado com a decisão da DRJ/JFA, cuja ciência se deu em 22/01/2015, o recorrente apresentou Recurso Voluntário em 19/02/2015, repisando os argumentos da impugnação, que são por ele resumidos nos seguintes trechos:

A referida decisão, entretanto, não merece prosperar, tendo em vista que:

a) Preliminarmente, a autuação funda-se em alteração do critério jurídico anteriormente fixado pela fiscalização, o que é vedado segundo o art. 146 do CTN, uma vez não ter havido qualquer alteração fática capaz de fundamentar a mudança interpretativa que deu ensejo ao lançamento;

b) Não há qualquer dispositivo legal capaz de respaldar a atribuição de custo zero de aquisição às quotas recebidas pelo Recorrente, em virtude aumento de capital mediante incorporação da reserva de reavaliação;

c) A conduta do Recorrente foi absolutamente regular, uma vez que respaldada no que autoriza a IN SRF nº 84/2001.

Dos pedidos:

Requer provimento do recurso para reformar a decisão de primeira instância, com a consequente extinção do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Das preliminares

Critério jurídico

O recorrente aduz que a autuação decorre de reexame de fiscalização anteriormente realizada, oportunidade em que foram fornecidos todos os documentos e o Fisco entendeu não se tratar de hipótese de recolhimento de IRPF, entretanto, após denúncia de

sonegação fiscal, a DRF/BH adotou entendimento diverso, atribuindo valor zero ao custo de aquisição das quotas emitidas em 2006 para aumento de capital da CEMEA, alterando, assim, interpretação anteriormente conferida ao § 2º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

Aduz que, ao contrário do que consta no acórdão recorrido, não se tratou de hipótese em que a omissão de capital não foi detectada, mas de conduta do recorrente considerada totalmente regular pela primeira fiscalização. E o lançamento não deveria prevalecer, vez que representaria *"incontinência do Fisco em relação aos atos normativos dele próprio emanados"*, e abalaria a segurança jurídica. Cita art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), e diz que a modificação de critérios jurídicos nele mencionada alcança os atos normativos, que são ditados de publicidade e formalidade próprias.

Não assiste razão ao recorrente. Entendo que não houve qualquer mudança de critério jurídico adotado pelo Auditor Fiscal. Como bem explicado pelo acórdão recorrido, *"o 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"*. Assim, não tendo sido efetuado qualquer lançamento à época do primeiro procedimento fiscal, não há como aceitar que o Auditor Fiscal tenha aplicado novo critério jurídico, ou se tenha consolidado qualquer entendimento do Fisco.

Veja que o art. 149 do CTN aventa a possibilidade de revisão de ofício do lançamento nas hipóteses nele listadas, nos levando a compreensão de que essa revisão também pode ser feita por meio de um procedimento fiscal para reexame do período objeto do lançamento, a teor do art. 41 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º). (Grifei).

Portanto, não há impedimento legal para que o Fisco proceda a uma nova fiscalização, ou faça um reexame do procedimento anterior, a fim de verificar se os fatos foram analisados conforme determina a legislação. E, se do reexame ficar constatada a ocorrência de fato gerador passível de tributação, a Autoridade Fiscal não pode deixar de efetuar o respectivo lançamento, simplesmente porque a empresa já foi fiscalizada no período sobre reexame. Aliás, esse procedimento é perfeitamente permitido, nos termos do art. 906 do Decreto nº 3.000/99, que dispõe sobre a possibilidade de reexame de período já fiscalizado, caso autorizado pelas autoridades nele listadas. No caso dos autos, essa autorização consta às fls. 30, que tem como justificativa *"fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior"*.

Por fim, o recorrente diz que o julgador de primeira instância corrobora sua tese, ao afirmar que a IN SRF nº 84/2001 *"transcendendo ao texto da lei (...) admite que seja usado esse critério para os lucros e quaisquer outras reservas que sejam incorporadas ao capital social"*.

Ora, a decisão exarada pela DRJ/JFA não acata a tese do recorrente, que desvirtua as palavras do julgador, o qual ao utilizar essas palavras o faz dentro de outro contexto:

Como se pode observar, a lei dá um alcance menor à não-incidência de Imposto de Renda sobre a capitalização de reservas do que a Instrução Normativa. O artigo 10, § único, da Lei nº 9.249/1995, bem como o artigo 135 do RIR/99, determinam que se considere, para cálculo do ganho de capital, como custo de aquisição das quotas, o valor incorporado ao capital social proveniente do lucro acumulado ou das reservas constituídas a partir do lucro. A IN SRF nº 84/2001, no entanto, transcende ao texto da lei e do Regulamento do Imposto de Renda e admite que seja usado esse critério para os lucros e quaisquer outras reservas que sejam incorporadas ao capital social.

Por óbvio que, por conta da hierarquia existente entre os atos normativos, a única interpretação que se poderia dar ao artigo 16 da IN SRF nº 84/2001 é à luz do § único do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Além disso, de acordo com o artigo 176 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a isenção "é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão".

Portanto não cabe à Instrução Normativa estabelecer os critérios e, muito menos, a abrangência da isenção. Estes já estão previamente definidos na norma legal. Incumbe à Instrução Normativa apenas estabelecer os requisitos operacionais para a inserção da norma de isenção no mundo dos fatos. Assim, a leitura que se deve dar ao texto da IN, quando se refere a "lucros e reservas" incorporados ao capital social, deve ser "lucros e reservas constituídas com esses lucros", conforme clara dicção do texto legal. (Grifei).

Portanto, o julgador *a quo* apenas usa essas palavras para explicar que o texto da Instrução Normativa deve ser interpretado à luz do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, razão pela qual deixou de afastar o lançamento fiscal.

Da exclusão das multas e juros

O recorrente pugna a exclusão das multas e juros, alegando que a responsabilidade pela falta de recolhimento do imposto foi do Fisco, por ter realizado procedimento fiscal, em que não houve lançamento, levando-o a entender que sua conduta estava regular.

Este tópico, por envolver questões de mérito, será analisado em momento oportuno.

Do erro material não analisado pela decisão recorrida

O recorrente afirma que a fiscalização cometeu erro quanto ao número e ao custo de aquisição das quotas adquiridas pelos irmãos após o falecimento do pai. Apontá-os no seguinte trecho:

[...] 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.

Primeiramente, cumpre observar que essa alegação não foi suscitada em sede de impugnação, levando a sua preclusão consumativa, a teor do inciso III do art. 16 e art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

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 trezentas 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.

Do mérito

Da indevida atribuição de custo zero

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 101-96784, 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 12448.736152/2011-35, Acórdão nº 9202-003.700, 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).

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

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

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

Tributação na Realização

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

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

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

- a) alienação, sob qualquer forma;*
- b) depreciação, amortização ou exaustão;*
- c) baixa por perecimento.*

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

*Art.436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens **imóveis integrantes do ativo permanente**, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).*

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

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

1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, §3º).

§3ºO 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 101-96784, 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 re-avaliação 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 9101-002.949 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 101-96784, 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.

Voltando ao tópico sobre a exclusão das multas e juros, o recorrente alega que à luz do art. 100, incisos I e III, do CTN, não deve ser imposto a ele encargos em virtude de mora, porque o próprio Fisco teve responsabilidade pelo não recolhimento do tributo, quando o submeteu a procedimento fiscal, no qual não o impôs qualquer reparo, levando-o a entender ser regular sua conduta.

Primeiramente, há que se observar que ato normativo, conforme já ressaltado no acórdão recorrido, é uma das fontes utilizadas pelo Direito Tributário para disciplinar aspectos sobre tributação. Segundo, o recorrente não demonstrou que a falta de lançamento sobre a matéria aqui discutida decorre de uso, costume ou de interpretação sedimentada pelo Fisco; pois, como observou a autoridade de primeira instância, a interpretação da IN SRF nº 84/2001 deve ser feita à luz do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Além disso, o fato de não ter sido lançado o tributo que ora se discute, no primeiro procedimento fiscal, não impede que o Fisco o faça em procedimento posterior, observado o prazo decadencial, se constatado que os fatos observados no segundo procedimento e não observados no primeiro, são passíveis de tributação. Ademais, não há nos autos qualquer indicativo de que no primeiro procedimento fiscal foram analisados os mesmos elementos/documentos, assim como, a mesma matéria objeto do presente lançamento.

Dessa forma, não há que se falar em exclusão da multa e juros, se aplicados em conformidade com o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o § 3º do art. 61 da mesma Lei, respectivamente.

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

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso para, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora

Processo nº 15504.720939/2011-51
Acórdão n.º **2202-004.332**

S2-C2T2
Fl. 524
