



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

Processo nº 10280.720107/2017-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.688 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrente ANA MARIA CANELAS AGUILERA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência dessas para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação, sendo tributável, como ganho de capital, a diferença a maior obtida pelo detentor de ações transferidas para o capital social da companhia incorporadora.

VALOR DA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES. CONTRATO DE INTERMEDIÇÃO. EXCLUSÃO.

Com a análise do contrato de compra e venda anexo aos autos, resta claro de forma objetiva a prestação de serviços de intermediação do negócio para a realização do contrato referido, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado. Fiscalização que fundamenta a glosa do valor do contrato através de elementos subjetivos e ilações sem prova das alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte principal para excluir do valor da alienação os valores proporcionais pagos à empresa AGL. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negou provimento. Quanto ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo solidário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão recorrida às fls. 1.596/1.626, por bem relatar os fatos ora questionados.

Tratam-se de impugnações apresentadas pela Contribuinte autuada e pelo responsável solidário, Sr. Roberto Augusto Gamelas Aguilera, contra o Auto de Infração de folhas 2 e seguintes, por meio do qual se exigem dos interessados R\$ 12.139.376,23 de Imposto de Renda, R\$ 6.209.290,94 de juros de mora, R\$ 9.104.532,17 de multa proporcional, totalizando R\$ 27.453.199,34 de crédito tributário apurado, em virtude de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores.

2. No Termo de Verificação Fiscal de folhas 14 e seguintes, que compõe o Auto de Infração, após referir os fatos ocorridos no procedimento fiscal, bem como os elementos coligidos, a autoridade lançadora apresenta, em síntese, os fatos que deram origem à tributação, nos seguintes termos:

a) [...] constatou-se que, no ano-calendário 2012, a contribuinte auferiu ganhos de capital tributáveis com a alienação de suas ações da Distribuidora Big Benn S.A. para a Drogaria Guararapes Brasil S.A., ocorrida por meio de operação de "incorporação de ações". Além disso, apurou-se dedução indevida de despesa no cálculo do imposto pago a título de ganho de capital no ano-calendário 2012, referente à parcela recebida no fechamento do acordo.

DA TRIBUTAÇÃO DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

b) O caso concreto cuida dos 37,87% (trinta e sete inteiros e oitenta e sete centésimos por cento) de capital da Distribuidora Big Benn S.A. incorporados pela Drogaria Guararapes S.A. A operação mencionada não foge ao conceito de alienação, uma vez que se trata de uma subtração do patrimônio do sujeito passivo e de um correspondente incremento no patrimônio de outra pessoa [...].

c)[...]Assim, na incorporação de ações, os sócios da sociedade incorporada recebem ações da incorporadora, em valor equivalente ao aumento de capital nesta, e estas ações passam a integrar seus respectivos patrimônios. Não é necessário que haja um efetivo ingresso de recursos financeiros para que ocorra a tributação, conforme deixa claro o artigo 43 e incisos do Código Tributário Nacional.

d) Portanto, com base no conceito acima exposto, é indubitoso que houve a alienação de ações pertencentes à contribuinte, haja vista a transferência de propriedade para a Guararapes, fato este que já se caracteriza como alienação.

Assim, sujeita-se às regras atinentes à tributação sobre o ganho de capital.

e) Além disso, as ações transferidas na integralização de capital são bens suscetíveis a avaliação em dinheiro, sendo que nas incorporações de ações se processa com a produção de laudo pericial (art. 7º da Lei nº 6.404/76). As ações incorporam-se ao patrimônio da pessoa jurídica pelo valor da avaliação pericial, pela transferência da propriedade das ações para pessoa jurídica incorporadora, que passa a ter direitos e deveres inerentes a essa condição, como os de receber dividendos ou transferi-las a terceiros.

f) Vale dizer: no caso de incorporação de ações, estas serão transferidas para o patrimônio da pessoa jurídica pelo valor de mercado, em razão da exigência da lei societária. E haverá ganho de capital sujeito a tributação sempre que o valor de mercado (valor da alienação) ultrapassar o valor constante da declaração de bens da pessoa física (custo de aquisição), por força do previsto nos artigos 3º, § 3º, e 19, parágrafo único, da Lei nº 7.713/88. Foi o que ocorreu no presente caso.

g) Nesse momento é de fundamental importância ficar claro a inaplicabilidade do disposto no § 1º do art. 23 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 [...] em situações de incorporação de ações.

h) Não resta, pois, qualquer dúvida de que, no caso concreto de incorporação de ações, é obrigatória a utilização do parágrafo segundo, mesmo que o contribuinte realize a integralização pelo valor constante de sua DAA. Nesta situação, em que o bem transferido são as ações, a pessoa física não tem a liberdade de optar pelo valor informado na declaração de bens, em

detrimento do valor de mercado, porque a lei societária exige que se faça por valor determinado em perícia, aprovado em Assembleia Geral.

i) Há de se considerar também que a documentação apresentada deixa claro que a intenção real de toda a operação detalhada acima era a aquisição, por parte da BR Pharma, da totalidade das ações da Big Benn, por meio de sua subsidiária, Guararapes, tendo sido fixado um preço pela totalidade das ações da Big Benn mediante laudo de avaliação e sendo, inclusive, os antigos sócios da Big Benn tratados nos documentos apresentados como Vendedores.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE ASSESSORIA FINANCEIRA NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

j) Na apuração do ganho de capital relativo a operação de venda de ações da Big Benn para a Guararapes, a contribuinte deduziu, proporcionalmente à sua participação, do valor da alienação, as seguintes quantias:

- R\$ 10.379.605,26 (dez milhões, trezentos e setenta e nove mil, seiscentos e cinco reais e vinte e seis centavos), acordados no mandato celebrado com o Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S.A. ("Credit Suisse"), em 02/09/2010.

- R\$ 7.600.000,00 (sete milhões e seiscentos mil reais), objeto do Contrato de Prestação de Serviços celebrado com a AGL Empreendimentos Imobiliários e Participações Ltda("AGL"), em 16/06/2011.

k) Vê-se que a legislação [Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999] permitiu unicamente o abatimento da despesa com corretagem e, sendo assim, impossibilitou qualquer interpretação extensiva do conceito, independentemente de existir previsão contratual ou qualquer acerto distinto entre os interessados. As despesas com assessoria financeira suportadas pela contribuinte também não poderiam ser deduzidas na apuração do ganho de capital como custo de aquisição. Observe-se, preliminarmente, o que dispõe o art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001[...].

l) O contrato de comissão, de acordo com o art. 693 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002). tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente. O Comissário obriga-se, portanto, perante terceiros em seu próprio nome, figurando no contrato como parte. Neste, em geral, não consta o nome do comitente, porque o comissário age em nome próprio. Não é o presente caso.

m) Da análise dos dispositivos, conclui-se ser indevida a dedução dos valores pagos aos assessores financeiros, por não se tratarem de contrato de corretagem ou mesmo de comissão.

n) Ainda, em relação ao contrato com a Credit Suisse, consta do documento tratar-se de mandato. No que se refere ao contrato

com a AGL, o próprio título esclarece tratar-se de contrato de prestação de serviço. Além disso, no Acordo de Investimento celebrado com as sociedades Drogaria Guararapes Brasil S.A. e Brasil Pharma S.A., em 02/02/2012, o Credit Suisse e a AGL são tratados como "assessores financeiros" e não como corretores ou comissários.

o) Deve-se ressaltar, ainda, que na relação de corretagem o corretor assume perante o comitente a obrigação de tão somente intermediar negócios, agindo com autonomia.

p) No item 4.1 do Contrato de Prestação de Serviços celebrado com a AGL as partes declaram não haver vínculo entre a contratada e os contratantes. [...] No entanto, no ano de celebração do contrato, o quadro societário da AGL era composto exclusivamente por familiares de Ana Aguilera, inexistindo outros empregados, conforme Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) apresentada pela AGL em resposta ao Termo nº 01 - Intimação Fiscal. [...].

Verifica-se facilmente, portanto, que a AGL não possuía independência exigida pelo art. 722 do Código Civil, acima citado, para intermediar o negócio. Além da relação de parentesco com a fiscalizada, os sócios da AGL, Raul Aguilera e Roger Alberto Mendes Aguilera eram também sócios da Big Benn e, portanto, beneficiários diretos da operação.

q) Ainda, da análise da referida escritura e alterações, constata-se que o objeto social da AGL era a "incorporação de empreendimentos imobiliários; aluguéis de imóveis próprios; e gestão e administração da propriedade imobiliária", não constando do mesmo a atividade de corretagem e nem mesmo de assessoria.

r) Por todo o exposto, conclui-se que houve redução indevida no valor de alienação e que não há, assim, previsão legal para a dedução do valor de R\$ 17.979.605,25 (dezessete milhões, novecentos e setenta e nove mil, seiscentos e cinco reais e vinte e cinco centavos) como custo de aquisição.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO CÔNJUGE

s) Conforme consta da Certidão de Casamento apresentada em atendimento ao Termo nº 01 - Intimação Fiscal, a contribuinte casou-se em 11/05/1978 no regime de bens "comunhão parcial" (art. 50, "4", da Lei nº 6.515, de 26/12/1977) com Roberto Augusto Gamelas Aguilera, inscrito no CPF sob o nº 090.070.592- 20.

t) Com esta observação e tendo em vista os fatos geradores constatados neste procedimento fiscal são oriundos da alienação de bens comuns do casal (ações da Big Benn), o cônjuge da Sra. Ana Aguilera, acima identificada, torna-se responsável tributário pela integralidade do crédito tributário ora lançado, com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional [...]. Portanto, como sujeito passivo da obrigação tributária,

consubstanciada no Auto de Infração do qual este Termo de Verificação faz parte, ele será cientificado do presente lançamento e, assim, intimado para extinguir o crédito tributário, pelas formas previstas na legislação, ou impugná-lo.

CONCLUSÃO

u) Foi formalizado o processo nº 10280.720107/2017-89, que contém toda a documentação mencionada no presente Termo de Verificação Fiscal. Foi apurado crédito tributário referente ao imposto devido - IRPF, multa de ofício, multa isolada e juros de mora, conforme demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo que consta do Auto de Infração.

3. A interessada e o responsável solidário foram cientificados do lançamento pela via postal, conforme documentos "Avisos de Recebimento - AR", em 13/02/2017 (fls. 432 a 435) e requereram, em 15/03/2017 (fls. 437 a 439), a juntada das impugnações da Sra. Ana Maria Canelas Aguilera (fls. 440 a 514) e do Sr. Roberto Augusto Gamelas Aguilera (fls. 1467 a 1546). A Sra. Ana Maria Canelas Aguilera, por meio dos seus procuradores, apresentou, em síntese, as seguintes alegações:

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

a) [...] A Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") já pacificou o entendimento no sentido de que a incorporação de ações não são fato gerador do IRPF". "Com efeito, quando do julgamento do Processo Administrativo nº 10680.726772/2011-88, realizado no dia 03 de março de 2015 (acórdão nº 9202.003.579), em caso idêntico ao presente, a CSRF entendeu pela não incidência de IRPF nas operações de incorporação de ações em razão da inexistência de ganho de capital a ser apurado pela pessoa física [...].

b) [...] a incorporação de ações é uma operação societária sui generis, importante nos cenários brasileiro e mundial, que não se confunde com outros institutos do Direito Societário, tais como a incorporação de sociedade e o aumento de capital via aporte de bens. Ressaltamos, desde já, que é extremamente relevante, para fins da presente defesa, a concentração na distinção entre a figura da incorporação de ações e a do aumento de capital via aporte de bens. Isso porque, como se verificará mais adiante, tal distinção afasta um dos principais argumentos aduzidos pela D. Fiscalização para justificar a lavratura do auto de infração, qual seja, a alegada possibilidade de aplicação do artigo 23 da Lei nº 9.249/95 para fins de apuração de suposto ganho de capital decorrente do recebimento de ações da BR Pharma.

c) Por se tratar de operação que resulta na troca de participações societárias que possuem o mesmo valor, a incorporação de ações não é fato gerador do IRPF, uma vez que após a operação não se verifica a ocorrência de acréscimo patrimonial representativo de renda no patrimônio do contribuinte, neste caso, a IMPUGNANTE. [...] Nas trocas de

ações da Big Benn por ações da Drogaria Guararapes e de ações da Drogaria Guararapes por ações da BR Pharma, a IMPUGNANTE não auferiu renda alguma e tampouco experimentou acréscimos patrimoniais. Não ocorreu, portanto, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto de renda, razão pela qual não há que se falar na incidência do tributo.

d) No entanto, caso se entenda de forma diferente, o que não se cogita e só se admite para argumentar, eventual aumento patrimonial experimentado pela IMPUGNANTE em razão da troca de ações da Big Benn por ações da BR Pharma não poderia ser objeto de tributação em razão da ausência de disponibilidade econômica e jurídica de tais ações. [...] Ora, no caso em tela não há que se falar em disponibilidade na medida em que não houve ingresso de qualquer numerário nas contas da IMPUGNANTE. Do mesmo modo, não há que se falar na ocorrência de disponibilidade jurídica, assim, entendida como o direito a um crédito ainda não efetivamente recebido, uma vez que, na troca de ações, o investidor continuou detentor de um direito que apenas representa ganho potencial, e jamais ganho efetivo. A ausência de disponibilidade econômica ou jurídica fica ainda mais evidente em razão do penhor das ações, decorrente da celebração do Contrato de Penhor descrito no item II.E. dessa defesa.

e). Data vênia, o que a D. Fiscalização busca por meio do auto de infração ora impugnado é realizar a cobrança de numerário que, apenas a título do principal, supera R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais), sem que a IMPUGNANTE tenha acrescido sequer R\$ 1,00 (um real) ao seu patrimônio. [...] Quando da Incorporação de Ações, a IMPUGNANTE teria recolhido aproximadamente R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais) a título de IRPF e hoje, ainda com as ações em mãos, estaria observando a desvalorização das ações sem nada poder fazer em razão do penhor dos ativos. Repita-se: a IMPUGNANTE teria recolhido milhões de reais ao Fisco em razão de uma operação que, se mantida a cotação da bolsa das ações na data da autuação fiscal, geraria um enorme prejuízo. Em homenagem ao Princípio da Capacidade Contributiva, não se pode admitir tal hipótese.

f) [...] Ao afirmar que a permuta de ações se equipara a uma alienação passível de tributação pelo IRPF, a Autoridade Fiscal ignora que a legislação pátria não prevê a tributação em operações de permuta sem torna. O artigo 121, inciso II e § 2º, do RIR/99 determina expressamente que, nos casos de permuta sem torna, que é situação análoga à tratada nos autos, não há que se falar em ganho de capital. E a incorporação de ações trata-se de operação mais próxima ao instituto da permuta/troca, ou sub-rogação real. Neste sentido é importante ressaltar que a própria PGFN, por meio do já mencionado Parecer PGFN/PGA- 454/92 (Doc. 32), concluiu pela não incidência de imposto de renda na permuta verificada na aquisição de ações no âmbito do Programa Nacional de

Desestatização. [...] Importante destacar que a inexistência de ganho de capital em operações de permuta sem torna também já foi reconhecida pela próprias autoridades fiscais por meio do Parecer Normativo CST nº 504/71 [...]. Verifica-se, portanto, que a PGFN e a RFB, em parecer de efeitos vinculantes e na solução de consulta acima mencionada, já reconheceram a inexistência de ganho de capital decorrente da operação de permuta sem o pagamento de torna, razão pela qual não há que se falar na incidência do imposto de renda sobre a troca de ações levada a efeito na incorporação de ações.

g) Como se sabe, ao contrário do que ocorre com as pessoas jurídicas, que podem estar sujeitas ao regime de competência, as pessoas físicas, em observância ao regime de caixa, só devem oferecer ganhos e proventos à tributação quando do efetivo recebimento/ingresso de recursos. [...] Como já restou exaustivamente demonstrado nesta defesa, a Incorporação de Ações não resultou no ingresso de qualquer numerário nas contas da IMPUGNANTE.

Assim, não se pode admitir a tributação da IMPUGNANTE, sob pena de violação ao disposto nos artigos supramencionados e, por óbvio, em flagrante desrespeito ao regime de caixa.

h) Tributar uma operação de incorporação de ações com base em dispositivo legal direcionado exclusivamente a aumentos de capital com integralização de bens seria, ainda, tributar por analogia, o que é vedado em nossa legislação pelo artigo 108, §1º do CTN. Nesse sentido, é importante ressaltar que no TVF a Autoridade Fiscal utiliza o valor do aumento de capital da Drogaria Guararapes para precificar o suposto valor de alienação das ações da Big Benn. No entanto, referido entendimento não está correto na medida em que a avaliação das ações incorporadas é uma obrigatoriedade prevista no §1º do artigo 252 da Lei das S/A e, por isso, não deve ser utilizada como argumento para uma eventual valorização das ações. Seu objetivo, diga-se, não é refletir acréscimo patrimonial algum, mas apenas resguardar o Princípio da Realidade do Capital Social.[...] Resta, portanto, demonstrada a impossibilidade de tributação da Incorporação de Ações com base no artigo 23 da Lei nº 9.249/95, o qual só se aplica para a subscrição de capital de bens, o que não ocorreu no caso em tela.

i) [No tocante à Incorporação de Ações, em síntese, a defesa argumenta que:] - no escopo da operação não ocorreu a alienação de ações, mas tão-somente a substituição por outras ações de valor equivalente, o que não gera ganho de capital tributável pelo IRPF;

- não se observou, sob qualquer prisma, a disponibilidade econômica ou jurídica das ações da BR Pharma recebidas pela IMPUGNANTE;

- as ações da BR Pharma não são passíveis de alienação por conta do penhor, fato que reforça a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica;

- a tributação pelo IRPF, na hipótese, representaria tributação sobre renda virtual, transformando-se em tributação sobre o patrimônio e não sobre renda efetivamente auferida, ofendendo, ainda, o Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Estrita Legalidade e o regime de caixa, princípios informadores deste tributo;

- no que tange ao investimento detido pela IMPUGNANTE, como de rigor, este manteve em sua declaração de ajuste o valor que dela já constava, correspondente ao custo de aquisição, não considerando o valor decorrente da avaliação realizada no âmbito da incorporação de ações.

- a avaliação das ações da empresa incorporadora (Big Benn), para a obtenção do valor de mercado, é decorrência da imposição legal expressamente prevista no artigo 252, § 1º, da Lei 6.404/76 e que em nada se confunde com a legislação tributária; e

- a Incorporação de Ações levada a cabo não se sujeita à regra contida no artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/98, nem tampouco àquela do artigo 23 da Lei nº 9.249/95, esta última um dos fundamentos básicos desta autuação fiscal, uma vez que não houve alienação alguma e que a incorporação de ações e a integralização de capital com a conferência de bens que não se confundem.

j) Soma-se, a esses argumentos, a indisponibilidade das ações recebidas pela IMPUGNANTE em razão do Contrato de Penhor e tem-se que, por qualquer ângulo que se enxergue a operação em análise, não há que se falar em imposto de renda devido.

DEDUÇÕES SUPOSTAMENTE INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IR

k) [...] É importante ressaltar que o que levou a IMPUGNANTE, em conjunto com os demais acionistas da Big Benn, a contratar os Assessores Financeiros foi justamente a busca por um investidor interessado em aportar recursos no Grupo Big Benn em troca da participação societária. A análise dos referidos contratos permite concluir que a natureza do negócio jurídico celebrado foi de corretagem e, por isso, a IMPUGNANTE agiu de forma correta ao deduzir os valores incorridos com a contratação dos Assessores Financeiros do ganho de capital apurado na operação.

l) Um primeiro ponto a se destacar é que os dois contratos foram celebrados antes do início das tratativas entre os acionistas da Big Benn e a Br Pharma: O contrato com a Credit Suisse foi celebrado no dia 2 de setembro de 2010, o contrato com a AGL foi celebrado no dia 16 de junho de 2011 e o Acordo de Investimentos foi assinado em 2 de fevereiro de 2012, tendo o fechamento da operação ocorrido no dia 29 de março de 2012. [...] Um segundo ponto importante é que os dois contratos mencionavam, em seus objetos, o interesse dos acionistas da Big Benn em encontrar um novo investidor para o Grupo, ficando

acordado que, tanto o Credit Suisse, quando a AGL, foram contratados para auxiliar na busca de tal investidor".

m) O terceiro ponto fundamental para a análise da natureza dos contratos diz respeito à remuneração dos Assessores Financeiros (corretores). Isso porque, como já exposto acima, para que tais contratos tenham a natureza de corretagem, é preciso que o pagamento pelo "serviço prestado" esteja condicionado ao sucesso da operação. E é exatamente isso que ocorre nos dois contratos. [...] Com as devidas vênias à Autoridade Fiscal, o termo comissão, destacado nos parágrafos 217 e 218, acima, não foi utilizado no contrato por mera coincidência. Foi utilizado por se tratar, tal contrato, de contrato de corretagem, cujo pagamento da remuneração (comissão) foi condicionado ao sucesso de futura operação".

n) Verifica-se, portanto, que os contratos com os Assessores Financeiros (i) foram celebrados quando a Big Benn buscava um novo investidor interessado em seus ativos, (ii) possuem previsão expressa de que o objeto compreende o auxílio na busca de tal investidor, e (iii) condicionam o pagamento da remuneração aos prestadores de serviço (corretores) ao sucesso da operação.

o) Assim, podemos concluir que, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, os contratos celebrados com os Assessores Jurídicos possuem natureza de corretagem, estando cumprido o primeiro dos 2 (dois) requisitos estipulados pelo artigo 123, § 5º do RIR/99 para dedução dos valores pagos ao Credit Suisse e à AGL da base de cálculo do IRPF recolhido.

p) SEGUNDO REQUISITO - AUSÊNCIA DE ÔNUS DO PAGAMENTO PARA O ADQUIRENTE: O ônus do pagamento dos valores devido ao Credit Suisse e à AGL foram suportados pelos próprios Acionistas. Nos termos estabelecidos na cláusula transcrita acima [fls. 511 e 512], os adquirentes realizaram os pagamentos por conta e ordem dos Acionistas, não havendo que se falar em transferência do ônus do pagamento para o adquirente. Tal fato é incontroverso e sequer foi questionado pela Autoridade Fiscal no TVF. Assim, resta também, demonstrado o cumprimento do segundo requisito exigido no artigo 123, § 5º do RIR/99.

q) [Assim, no tocante à dedução da base de cálculo do IR, em resumo, a defesa argumenta que:]

- [...] os contratos, celebrados com os Assessores Financeiros possuem natureza de corretagem. Além, disso, é incontroverso que o ônus do pagamento dos valores acordados nos referidos contratos foi incorrido pelos Acionistas.

- Assim, a IMPUGNANTE agiu bem ao deduzir, proporcionalmente, os valores despendidos na contratação de Assessores Financeiros da base de cálculo do imposto de renda.

- A própria Receita Federal, em resposta a Solução de Consulta [nº 257] formulada em 2007, já se manifestou no sentido de que,

observados os 2 (dois) requisitos elencados no artigo 123, §5º do RIR/99, o valor pago a título de corretagem na alienação poderá ser excluído do ganho de capital tributável [...].

r) Por todo o exposto, resta demonstrado que esse item da autuação fiscal também deve ser cancelado.

4. No tocante à impugnação do responsável solidário - Sr. Roberto Augusto Gamelas Aguilera, CPF nº 090.070.592-20, carreada aos autos por seus advogados, verifica-se, no mérito, que foram reproduzidos os mesmos argumentos apresentados na impugnação de seu cônjuge, porém o responsável solidário contestou a sua inclusão no pólo passivo nesses autos, argumentando que:

a) O Impugnante é casado, pelo regime de comunhão universal de bens, com a Sra. Ana Maria Aguilera, devedora principal no processo administrativo fiscal em questão ("Devedora Principal").

b) Em razão de tal fato, a D. Autoridade Fiscal entendeu por bem atribuir, ao IMPUGNANTE, responsabilidade tributária solidária pelo suposto crédito tributário constituído em face da Devedora Principal [...].

c) Tal suposta responsabilidade foi atribuída com fulcro no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional: [...]

[...]

d) Da análise do supramencionado podemos inferir que o legislador quis alcançar as pessoas que tenham um interesse comum com a ausência do recolhimento da obrigação principal, ou seja, é necessário que haja um liame entre o sujeito passivo, o responsável solidário e a obrigação tributária.

e) Ora, é de hialina clareza que não há qualquer vínculo entre a situação narrada, geradora do suposto crédito tributário objeto da cobrança, e o comando da norma utilizada para fundamentar a decisão da Autoridade Fiscal de incluir o IMPUGNANTE como sujeito passivo, visto que o matrimônio não é, por si só, suficiente para caracterizar um "interesse comum".

[...]

f) Em razão do exposto, é certo que o IMPUGNANTE deve ser excluído do pólo passivo do presente Auto de Infração e do presente processo administrativo, tendo em vista que a sua inclusão como responsável solidário da pretensa obrigação tributária não encontra fundamento legal.

2 – A decisão da DRJ julgou improcedente a Impugnação do contribuinte, conforme decisão ementada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. OFENSA.

Arguições de ofensa a princípios constitucionais refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade administrativa negar a aplicação de lei ou ato normativo sob este fundamento.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência dessas para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação, sendo tributável, como ganho de capital, a diferença a maior obtida pelo detentor de ações transferidas para o capital social da companhia incorporadora.

GANHO DE CAPITAL. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA. INDEDUTIBILIDADE.

Despesas com serviços como assessoria, consultoria e semelhantes, que não configuram corretagem/comissão, são indedutíveis na apuração do ganho de capital.

Impugnação improcedente.

Crédito tributário mantido.

3 – Seguiu-se recurso voluntário do contribuinte fls. 1.634/1.722 e sujeito passivo solidário às fls. 1.727/1.818 com contrarrazões da PGFN às fls. 1.822/1.858. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 – Ambos os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço e inicio a análise e julgamento pelo recurso do sujeito passivo principal.

5 – A principal matéria de fundo trata-se de incorporação de ações e essa turma já teve oportunidade de tratar do tema em outra oportunidade, inclusive em assunto de minha relatoria no AC. 2201-003.667 j. em 07/06/2017, abaixo ementada:

Ementa(s)

Exercício: 2010, 2011

LANÇAMENTO. PAGAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO.

Segundo dispõe o artigo 156 do CTN, o pagamento é causa extintiva do crédito tributário.

Comprovando o contribuinte o pagamento parcial do crédito tributário, a parcela a ele correspondente deve ser excluída do litígio.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Conforme dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, a matéria não expressamente contestada pelo impugnante deverá ser considerada como “não impugnada” e, por consequência, consolida-se administrativamente o crédito tributário a ela relativa.

NULIDADE. LANÇAMENTO. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa, deve ser afastada a preliminar de nulidade.

NULIDADE. PESSOA FÍSICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Considerando que os negócios jurídicos societários analisados possuem intrínseca conexão com o contribuinte pessoa física sócio das empresas averiguadas, é impossível reconhecer que não há sua relação pessoal e direta com as situações que

constituíram os fatos geradores imputados pela autoridade fiscal.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

Os valores distribuídos aos sócios, excedentes ao lucro presumido da pessoa jurídica, não se sujeitam à incidência do imposto de renda quando a fonte pagadora é tributada pelo lucro presumido e adota o regime de caixa para reconhecimento de suas receitas, desde que a escrituração contábil da empresa aponte a existência de lucro superior ao presumido.

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ESPÉCIE DE ALIENAÇÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO.

A incorporação de ações constitui espécie do gênero alienação e, assim sendo, enseja apuração de imposto de renda sobre o ganho de capital.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DA PESSOA FÍSICA. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis no modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial. Grifei

6 – Após detida análise dos autos e dos argumentos do recorrente e da PGFN entendo que é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal e responsável solidário Roberto Augusto Gamelas Aguilera, constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

7 - Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).a aplicação do art. 57

8 - Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

9 - Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, com ressalva do ponto relativo ao custo de aquisição com os contratos e à responsabilidade solidária do cônjuge que serão tratados em tópicos diversos:

PRELIMINARES

Da jurisprudência administrativa e judicial

7. Inicialmente, como resolução de ordem geral, aplicável às soluções adotadas para todas as matérias litigiosas desse lançamento, cabe dizer que eventuais jurisprudências administrativa e/ou judiciais trazidas aos autos pelos Impugnantes não lhe beneficiam, haja vista que as decisões arguidas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário,

porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

8. Destaque-se, ainda, que em relação às normas complementares é pertinente se reportar ao que determina o art. 100 da Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

9. Sendo assim, reitera-se que o ato administrativo é vinculado à lei conforme determina o parágrafo único do artigo 142 do CTN e decisões administrativas como a citada decisão da CSRF, também, não pode ser utilizada, considerando que decisões administrativas não tem eficácia normativa por falta de lei que lhes atribua tal eficácia, na forma do inciso II do artigo 100 do CTN. Nessa mesma linha, devem ser tratadas as jurisprudências carreadas aos autos, tendo em vista que as decisões judiciais somente se aplicam aos casos em que foram proferidas a menos que, firmada a jurisprudência pelos tribunais superiores e sua aplicação se concretize, observadas as condições previstas no Decreto 2.346, de 10 de outubro de 1997, o qual consolida as normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

10. Realizados esses esclarecimentos, convém destacar, ainda, que nesse caso concreto o Impugnante afirma que "a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") já pacificou o entendimento no sentido de que a incorporação de ações não são fato gerador do IRPF", conforme decisão proferida no julgamento do Processo Administrativo nº 10680.726772/2011-88, realizado no dia 03 de março de 2015 (acórdão nº 9202.003.579).

11. Registre-se, contudo, que o Processo Administrativo Fiscal destacado como principal paradigma pelo Impugnante, do qual consta o Acórdão nº 9202-003.579 – 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda se encontra sob apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), estando pendentes de julgamento os embargos de declaração propostos pela União (Fazenda Nacional). Nota-se, pois, que não se trata de matéria já pacificada no âmbito da administração tributária. Longe disso.

12. Há, na verdade, diversas decisões administrativas favoráveis à tese da tributação, a exemplo do Acórdão 9202-00.662, proferido em sessão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf, do dia 12/04/2010, assim ementado:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - GANHO DE CAPITAL.

As operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. O sujeito passivo transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado.

A diferença a maior (entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens) deve ser tributada como ganho de capital. Recurso especial provido.

13. Nessa mesma linha, a doutrina de LUÍS EDUARDO SCHOUERI e LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR. (in: Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 200, mai. 2012, p. 44-72) afirmam:

Pelo exposto, pode haver realização de renda no caso da operação aqui examinada. É, sim, possível ao cabo da incorporação de ações, a apuração de ganho de capital (tributável) pelo acionista da sociedade “incorporada”, caso o valor pelo qual a transferência de suas ações se efetive seja superior ao respectivo custo. (Op. cit., p. 64).

[...]

[Os ilustres doutrinadores concluem à página 72 que:]

i) [...]

ii) a incorporação de ações implica alienação das ações da “incorporada”, a título de integralização do capital da “incorporadora”;

iii) os acionistas, pessoa física ou jurídica, que transfiram ações em razão de incorporação de ações, podem apurar perda de capital (dedutível) ou ganho de capital (tributável), em vista de essa transferência dar-se por valor, respectivamente, inferior ou superior ao custo das ações correlatas;

[...]

14. Como visto, a tentativa do sujeito passivo em se socorrer, por equiparação, da suposta não incidência do IRPF sobre o ganho de capital na incorporação de ações não encontra posicionamento definitivo na jurisprudência administrativa e tampouco na interpretação da doutrina.

Da Alegação de Violação de Princípios Constitucionais

15. Em sua peça de defesa, os Impugnantes alegam que a decisão proferida pela autoridade fiscal ferem princípios constitucionais, quando afirmam que "a tributação pelo IRPF, na hipótese, representaria tributação sobre renda virtual, transformando-se em tributação sobre o patrimônio e não sobre renda efetivamente auferida, ofendendo, ainda, o Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Estrita Legalidade e o regime de caixa, princípios informadores deste tributo". Porém, como será demonstrado a seguir, não há como acatar tal argumentação.

16. Na verdade, cabe à autoridade fiscal cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir se a norma ou se o ato administrativo, praticado de acordo com a lei, fere ou não os princípios constitucionais.

17. De acordo com a Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, em seus arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

18. As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329, de 21 de outubro de 1970, que assim está ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.

19. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

20. Realizados esses esclarecimentos, destaque-se, ainda, que a autuação fiscal em comento foi devidamente amparada em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e obedeceu, rigorosamente, aos ditames estabelecidos nos pertinentes atos normativos, tendo os Impugnantes tomado conhecimento do Termo de Início da Ação Fiscal e de todas as Intimações que lhe foram encaminhadas.

21. Ao analisar o conteúdo dos autos, fica demonstrado que o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para fazê-lo e que os fatos que ensejaram a autuação foram detalhadamente descritos e legalmente fundamentados, em atendimento às exigências do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

22. Nesse mesmo sentido, verifica-se que os Impugnantes não tiveram, em nenhum momento, o seu direito à ampla defesa cerceado, pois tiveram acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, fundamentada nos dispositivos legais que a regem, assim como gozaram de 30 (trinta) dias, da data da ciência da exigência tributária, para apresentar as suas impugnações, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

(omissis)

MÉRITO

Da incorporação de ações

26. Registre-se, inicialmente, que os Impugnantes não contestaram os cálculos efetuados e os valores do ganho de capital tributável e do imposto apurados em decorrência da operação de incorporação das ações da empresa Distribuidora Big Benn S.A. para Drogaria Guararapes S.A., restringindo-se os conteúdos das defesas a questões de direito.

27. Cumpre destacar que os Impugnantes alegam que houve a substituição compulsória das ações que detinham na sociedade incorporada por ações emitidas pela sociedade incorporadora, portanto, não teria ocorrido alienação de ações e tampouco se observou disponibilidade econômica ou jurídica das ações da BR Pharma recebidas pela Impugnante.

28. Destacam, também, que a Impugnante (Sra. Ana Maria Canelas Aguilera) "manteve em sua declaração de ajuste o valor que dela já constava, correspondente ao custo de aquisição, não considerando o valor decorrente da avaliação realizada no âmbito da incorporação de ações" e que "a avaliação das ações da empresa incorporada (Big Benn), para a obtenção do valor de mercado, é decorrência da imposição legal expressamente prevista no artigo 252, § 1º, da Lei 6.404/76 e que em nada se confunde com a legislação tributária".

29. *Asseveram que o acionista não pratica nenhum negócio jurídico, que a incorporação decorre de deliberação das sociedades, não havendo manifestação de vontade por parte daquele e que nesse caso concreto "as ações da BR Pharma não são passíveis de alienação por conta do penhor, fato que reforça a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica".*

30. *Nesse contexto, as ações incorporadas são substituídas por ações da incorporadora por sub-rogação real, o que não importa "alienação alguma e que a incorporação de ações e a integralização de capital com a conferência de bens não se confundem". Assim, entende que não seria possível a tributação de ganho de capital na operação, nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, e do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, e conclui que o procedimento de declarar a substituição das ações em virtude da incorporação ocorrida está de acordo com os princípios e conceitos da operação e, ainda, com o entendimento da própria Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional.*

31. *Para o correto deslinde dessa controvérsia, apresenta-se, a seguir, o disposto no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das S.A, relativamente ao tema incorporação de ações:*

Incorporação de Ações

Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembleia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas e nomear os peritos que as avaliarão; os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º A assembleia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230.

(Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembleia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das

ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

§ 4º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

32. Nesse ponto, convém destacar que previamente à incorporação de ações, a assembleia-geral da companhia incorporadora, à vista de avaliação pericial das ações a serem incorporadas, autoriza o aumento do capital a ser realizado com essas ações. Então, efetiva-se a incorporação das ações, com os titulares dessas ações recebendo novas ações, emitidas pela incorporadora.

33. Ocorre, assim, a alienação das ações de cada acionista, numa operação cujo valor é determinado pela quantidade de ações da incorporadora que ele então recebe, multiplicada pelo respectivo valor unitário de emissão. E, havendo diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição, configura-se ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

34. Desta forma, na incorporação de ações, para cada acionista, materializa-se a hipótese de incidência prevista na norma contida no artigo 3º, com seu §º 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, que dispõe:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

35. Inclusive, para que não haja dúvidas acerca da incidência tributária na operação, destaca-se que o parágrafo 4º do mesmo artigo expressamente prevê que:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

36. Para os efeitos da incidência do tributo, estabelece a lei que se considera alienação a operação que configura transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de bens ou direitos. O § 3º do art. 3º da Lei 7.713, de 1988, de forma exemplificativa, enumera alguns casos em que se opera a alienação, sem esgotá-los. A alienação é gênero, do qual a transferência das ações nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, é espécie.

37. Não prevalece o entendimento defendido pelos Impugnantes de que as ações incorporadas são substituídas por ações da incorporadora por sub-rogação real. A subrogação real decorre de previsão legal e não há disposição nesse sentido no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das S.A.

38. Na sub-rogação real, uma coisa é substituída por outra, que permanece em uma situação jurídica particular idêntica à da coisa substituída. Por exemplo, o art. 1.659, inc. I, do Código Civil, de 2002, dispõe que se excluem da comunhão os bens que cada cônjuge possuir ao casar, e os que lhe sobrevierem, na constância do casamento, por doação ou sucessão, e os sub-rogados em seu lugar. Assim, ocorrendo a venda de um bem particular e a aquisição de outro com o valor recebido, este, embora adquirido na constância da sociedade conjugal, será considerado como bem particular. A sub-rogação, no caso, diz respeito à transposição da situação específica de exclusão do bem da comunhão. Não há nenhum reflexo no âmbito do direito tributário. Houve alienação do bem original. Se dessa alienação resultar ganho de capital e a situação não se enquadrar em nenhuma das hipóteses de isenção previstas em lei, será devido o imposto.

39. Como se observa, mesmo que houvesse previsão de sub-rogação real no art. 252 da Lei das S.A., isso não serviria de fundamento para a alegação de inexistência de alienação. A sub-rogação real pressupõe a substituição do bem. Em todo caso, há transferência das ações incorporadas.

40. Também não serve como fundamento para a inexistência de alienação a alegação de ausência de manifestação de vontade dos acionistas da companhia cujas ações são incorporadas, pois prevalece, no direito societário, o princípio majoritário.

41. Ao se tornarem acionistas, esses manifestam sua vontade individual, passando, então, a se submeter ao princípio majoritário relativamente aos atos que exigem a manifestação de vontade da sociedade. No caso, a aprovação da operação de incorporação de ações pela assembleia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente ocorrerá com o voto, no mínimo, de metade das ações com direito a voto. Nessa hipótese, por autorização legal, a diretoria, por conta dos seus acionistas, subscreve o aumento do capital da incorporadora. Assim, não há que se falar em ausência de manifestação de vontade.

42. De qualquer modo, esclarece-se que nesse caso concreto, anteriormente à incorporação de ações, em 02/02/2012, foi

celebrado o contrato de folhas 53 a 128, denominado "Acordo de Investimento" celebrado entre Drogaria Guararapes Brasil S.A. - Brazil Pharma S.A. e Distribuidora Big Benn Ltda - Ricardo Takeo Kitamura – Ricardo Antonio Aguilera - Exequiel Sebastian Genovesi - Celso de Oliveira Castro - Ana Maria Canelas Aguilera - Raul Aguilera - Roger Alberto Mendes Aguilera - Maria Firmina Ramos França - João Jorge Pimentel Farias e, ainda como intervenientes, Nex Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda - Big Serviços Ltda - Raul Alberto Gamelas Aguilera – Roberto Augusto Gamelas Aguilera - Rodrigo Augusto Canelas Aguilera - Laide Noemi Mendes Aguilera. Portanto, não prospera a alegação da defesa de que não houve manifestação de vontade dos acionistas, pois a ordem cronológica dos fatos, narrada nos autos, demonstra que os participantes atuaram de forma ativa e decisiva para a conclusão do negócio jurídico estabelecido entre as empresas aqui destacadas.

43. De fato, é incontestável a transferência da propriedade das ações incorporadas. Na incorporação de ações, há alienação. Ainda que restasse dúvida a esse respeito, o art. 9º da Lei das S.A. dispõe que “na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade”.

44. Previamente à incorporação de ações, a assembleia-geral da companhia incorporadora aprovando a operação, nomeia peritos para a avaliação das ações a serem incorporadas e autoriza o aumento do capital a ser realizado com essas ações. Aprovado o laudo de avaliação pela assembleia-geral da incorporadora, é efetivada a incorporação das ações e os titulares das ações incorporadas recebem da incorporadora novas ações por ela emitidas. Embora não haja fluxo financeiro na operação, ocorre a transmissão de ativos e o valor da operação é quantificado em moeda corrente.

45. Nesse sentido, o valor de alienação das ações incorporadas é determinado pela quantidade de ações recebidas pelo acionista multiplicada pelo seu valor unitário de emissão, o que está em consonância com o disposto no art. 19 da Lei nº 7.713, de 1988.

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

46. Na incorporação de ações, há alienação das ações incorporadas, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em dinheiro. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, essa deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

47. Ressalte-se que a incidência do Imposto de Renda dá-se sempre que haja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Veja-se, a propósito, que, ao definir o imposto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, assim dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

48. Constata-se, desse modo, que o termo proventos de qualquer natureza é fórmula ampla da qual lançou mão o legislador para evitar controvérsias sobre o conceito de renda. Nele se inclui todo o acréscimo do patrimônio contábil do contribuinte, mensurável monetariamente. A lei ao definir o fato gerador do imposto não se reporta à disponibilidade financeira, mas à disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 do CTN).

49. Tanto é assim que o art. 55 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seus incisos IV e XIII, traz exemplificativamente hipóteses de incidência em que não há percepção do valor em dinheiro.

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção;

[...]

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

50. A disponibilidade econômica pressupõe a possibilidade de usar ou gozar da renda ou proventos, representando acréscimo do patrimônio. Já a disponibilidade jurídica reflete o direito de crédito que o contribuinte tem sobre determinado rendimento, pois a disponibilidade jurídica, para que se configure a renda tributável, depende de um título jurídico que garanta um direito

líquido e certo de crédito (não necessariamente exigível), a disponibilidade econômica decorre de simples acréscimo patrimonial, ainda que não consubstanciada em um título jurídico. Sobre o tema, veja-se o posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmado, em 2008, no REsp 983.134/RS (Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma):

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

[...]

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). (STJ, 2ª T., REsp 983.134/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, abr/08). 1

51. Ademais, segundo os incisos I e II do artigo 43 do CTN e § 1º do artigo 3º da Lei 7.713/88, constitui rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

52. Na incorporação de ações, surge para o acionista disponibilidade sobre as ações recebidas da incorporadora, as quais passam a integrar o seu patrimônio. No caso, é inegável a aquisição de disponibilidade econômica pelo acionista que teve seu patrimônio aumentado, podendo fruir do valor agregado das ações recebidas.

53. Desse modo, não se trata, como quer fazer crer a defesa, de tributação do ganho de capital por analogia, trata-se de obediência ao que determina a legislação de regência, consubstanciada nas normas jurídicas que tratam do tema em comento, destacandose, como se verá adiante, o artigo 23 da Lei nº 9.294/95, que se aplica integralmente aos fatos tributários apurados nesses autos.

54. Portanto, nesse caso concreto, não procede a alegação da defesa de que "tributar uma operação de incorporação de ações com base em dispositivo legal direcionado exclusivamente a

aumentos de capital com integralização de bens seria, ainda, tributar por analogia", pois inexistente no caso lacuna da lei e o lançamento em tela está sobejamente amparado em expressas disposições normativas.

55. Na incorporação de ações efetivada nos termos do art. 252 da Lei das S.A. a relação jurídica se estabelece, inicialmente, entre duas pessoas jurídicas, a subscrição do aumento de capital da incorporadora, expresso em moeda nacional (art. 5º da Lei das S.A.) é autorizada pela diretoria da empresa cujas ações serão incorporadas por conta de seus acionistas, porém esses recebem diretamente da incorporadora novas ações. Nesta etapa do ato complexo que é a incorporação de ações, as ações a serem incorporadas são entregues sob a forma de conferência de bens ou direitos para integralização do capital subscrito e os acionistas recebem ações da sociedade que teve o seu capital aumentado.

56. A Lei nº 9.249, de 1995, dispõe, em seu art. 23:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

57. Depreende-se da sua leitura que há incidência do imposto sobre ganho de capital apurado na troca de um bem por ações ou quotas de uma empresa. Observe-se que o disposto no § 2º do art. 23 transcrito se amolda ao conceito de ganho de capital, não havendo a criação de nova hipótese de incidência. Portanto, não assiste razão ao Impugnante quando afirma que não importa "alienação alguma e que a incorporação de ações e a integralização de capital com a conferência de bens não se confundem".

58. Destaque-se, ainda, que é irrelevante, em tal contexto, o fato de os Impugnantes serem obrigados a recolher milhões de reais de ganho de capital, correndo o risco, futuramente, devido às oscilações da bolsa de valores, de vir a arcar com volumoso prejuízo.

Na verdade, tal fato é inerente à dinâmica do mercado de ações, podendo as citadas variações do mercado ocasionar enormes prejuízos ou imensos lucros, não podendo tal argumento ser acatado para desqualificar a incidência tributária.

59. Por ser oportuno, analisa-se a manifestação dos Impugnantes de que "as ações da BR Pharma não são passíveis de alienação por conta do penhor, fato que reforça a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica". Todavia, tal manifestação não pode prosperar pela absoluta falta de previsão legal da sua aplicação.

60. Na verdade, o Contrato de Penhor, utilizado como argumento para a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica, é um acordo (convenção) entre particulares, não tendo o condão de modificar o momento do nascimento do fato gerador da obrigação tributária. Desse modo, tal contrato não pode ser oposto contra a Fazenda Pública para impedir o devido lançamento tributário decorrente do ganho de capital efetivamente ocorrido. Nesse sentido, segue a determinação do art. 123 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

61. Nesse sentido, deve ser salientado que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabendo à esfera administrativa somente aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras argüições, inclusive as de cunho pessoal:

Art. 142 [...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

62. Logo, na análise desse caso concreto, verifica-se que carece de fundamento, a alegação de que a transferência das ações para a Srª Ana Maria Canelas Aguilera (Impugnante) não teria configurado o fato gerador do IRPF, haja vista que, a despeito de existir eventual impedimento temporário para negociação com terceiros das novas ações adquiridas, houve efetivo e imediato acréscimo no patrimônio da Contribuinte.

63. No tocante à aplicação do regime de caixa, deve ser observado o que dispõe o § 3º do artigo 3º da Lei 7.713/88, no qual se incluiu a permuta de ações, quando não há nenhuma transação financeira:

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e

venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

64. *Portanto, conclui-se que independentemente de disponibilidade financeira, como já ressaltado, também improcedente é o argumento dos Impugnantes de que a exigência tributária configuraria "flagrante desrespeito ao regime de caixa" porque da incorporação de ações não teria decorrido ingresso de numerários em suas contas. Como se sabe, a sistemática do regime de caixa apenas estabelece que os recebimentos e os pagamentos devem ser reconhecidos quando estes se dão, mediante dinheiro ou equivalente. Todavia, o regime não vincula a ocorrência de recebimentos ou pagamentos à entrada física de dinheiro nos cofres ou na conta bancária dos contribuintes, mas à efetiva aquisição da contraprestação, em dinheiro ou equivalente. Por isso, inclusive, que se consideram naturalmente ocorridos os fatos geradores tributários nos quais inexistem pagamentos, como, por exemplo, nos negócios que se resolvem por permuta de bens ou serviços.*

65. *Nesse sentido, ainda que fosse correta a afirmação feita pelos Impugnantes de tratar-se a operação de incorporação de ações em mera permuta, tais operações devem ser incluídas no parágrafo 3º acima transcrito, em que bem fundamentou a Autoridade Fiscal no Lançamento de Ofício.*

66. *Ressalte-se, nesse contexto, que a única permuta excluída da determinação do ganho de capital é a permuta de imóveis, por expressa determinação do inciso II do artigo 121 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), sendo que as demais devem ser objeto de apuração de ganho de capital, na forma do § 3º do artigo 3º da Lei 7713/88 e o Parecer PGFN/PGA nº 454/92, transcrito na defesa dos Impugnantes, foi emitido em âmbito específico do Programa Nacional de Desestatização e não de caráter geral que pudesse beneficiá-los.*

67. *Tanto é assim que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722/2013, no qual conclui:*

39. Em conclusão, e respondendo objetivamente aos quesitos formulados na presente consulta, temos que:

39.1. o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo:

39.1.1 é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;

39.1.2. é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da

Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR 99 (permuta de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;

39.1.3 a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do § 2º do art. 121, do § 3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.

[...]

68. Destaque-se, ainda, que tampouco as orientações do Parecer Normativo CST nº 504, de 19712, igualmente referido pelos Impugnantes, podem ser aplicadas ao presente caso, pois aquele Parecer versa sobre permuta de ações, ou seja, um contrato – de permuta - em que as partes se obrigam, reciprocamente, a entregar coisas, enquanto que os próprios Impugnantes sustentam que suas ações teriam sido envolvidas em uma operação de incorporação, de modo que aquelas ações deixaram de existir, por se referirem à empresa incorporada, e eles passaram a deter outras ações, da empresa incorporadora.

69. Além disso, na ementa do referido Parecer Normativo está assim expresso:

Para as pessoas físicas residentes no país a permuta de ações, desde que não efetuada com a própria sociedade emitente, não ocasiona fato gerador do imposto sobre a renda.

70. Então, ainda que se configurasse uma permuta de ações, essa permuta teria sido exatamente com ações da sociedade emitente (incorporadora), e, portanto, estaria excluída das situações tratadas por aquele Parecer Normativo.

71. Diante desses fatos, informa-se que não é correta a manifestação dos Impugnantes no sentido de que a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional "já reconheceram a inexistência de ganho de capital decorrente da operação de permuta sem o pagamento de torna [...]". Na verdade a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu, em 14/08/2014, a Solução de Consulta nº 224 - Cosit, na qual conclui:

a) Na operação societária de incorporação de ações, a transferência das ações incorporadas, para a companhia incorporadora com o fim de aumentar o capital desta, configura-se como alienação por parte do acionista pessoa física possuidor desses títulos;

b) Caso o valor da transferência das ações, definido pela avaliação aprovada em assembléia, seja diferente do valor

constante da Declaração de Bens e Direitos do acionista, a diferença positiva constituirá ganho de capital;

c) As regras sobre apuração, recolhimento e tratamento do imposto encontram-se disciplinadas nos arts. 27 e 30 da IN SRF nº 84, de 2001; e

d) Por cuidarem de matérias distintas, inexistente incompatibilidade entre o art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, e a resposta à Pergunta nº 556 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2013”.

72. Seguindo nesse mesmo entendimento, apresenta-se a orientação contida no manual "Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física - 2017", disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet:

569 – Qual é o tratamento tributário na incorporação de ações?

Na operação de incorporação de ações, uma companhia incorpora a totalidade das ações de outra, sendo que esta última não se extingue, continuando a ter direitos e obrigações. A incorporadora passa a ser a única acionista da companhia cujas ações forem incorporadas. Não há incorporação de uma sociedade pela outra, mas de elemento patrimonial, representado pelas ações incorporadas, cujos títulos farão parte do ativo da incorporadora.

Assim sendo, na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributado pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação.

(Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30; Solução de Consulta Cosit nº 224, de 14 de agosto de 2014)

(Sem grifos no original)

73. Para concluir, reproduz-se a seguir as determinações contidas no Código Tributário Nacional (CTN), em seus arts. 4º, inciso I e 43, §1º, dos quais é possível extrair, de forma cristalina, que a incidência do Imposto de Renda é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, independentemente da denominação e demais características formais adotadas pela lei, ou seja, o que é relevante para o estabelecimento da relação jurídica tributária, entre os sujeitos ativo e passivo, é a configuração fática da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da denominação utilizada no negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

[...]

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

74. Assim, diante de todo o exposto, conclui-se que não há reparos a serem efetuados nesse aspecto da atuação fiscal, tendo em vista que os argumentos carreados aos autos pela defesa não infirmam o lançamento. Desse modo, mantém-se a atuação fiscal decorrente da omissão de ganhos de capital na alienação de ações da Big Benn para a Drogaria Guararapes Brasil S.A.

10 – Complementando o voto indicado alhures neste ponto, entendo não prosperarem as alegações do Recorrente, inclusive quanto à menção do fato de existir a garantia real do penhor sobre referidas ações.

11 - É que esse fato em nada muda a ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica sobre a operação de incorporação de ações, na medida em que houve a hipótese de incidência tributária na operação antes mesmo da ocorrência da garantia real e mesmo assim, esse fato (dar em garantia seu patrimônio) sugere que o contribuinte poderia dispor livremente de seus bens, sendo que o penhor em nada reflete no fato gerador da norma, pois é

mera garantia de um crédito. A respeito do tema colaciono como razões de decidir parte das razões da D. PGFN às fls. 1.847:

*"81. Com efeito, é incontornável a conclusão de que o fato de a recorrente dispor do bem, oferecendo-o em garantia, **pressupõe que o bem ingressou plenamente em seu patrimônio e, pois, na sua esfera de disponibilidade jurídica.***

*82. O que se verifica é que os alienantes, visando a conferir garantia ao adquirente, acordaram, no livre uso de sua vontade, uma restrição temporária à faculdade de disposição do direito de propriedade do acionista, **restrição essa que não afasta o uso e gozo do bem**, no caso, ações. De movo inverso, a cláusula 6.1 é expressa em dizer que "a Empenhante **poderá exercer ou deixar de exercer todos e quaisquer direitos inerentes às Ações Empenhadas**, incluindo, sem limitação, o direito de voto, o direito de receber dividendos, juros sobre capital próprio e outras distribuições de lucros efetuadas pela Companhia".*

*83. Convém frisar que a restrição ao direito de propriedade não se confunde com condição à transferência de domínio. **A transferência de domínio se perfectibilizou no momento da incorporação das ações e com ela o fato gerador do tributo, na forma do art. 3º da Lei n. 7.713/88. O bem ingressou no patrimônio dos acionistas e gerou acréscimo patrimonial.***

84. De outro lado, a constituição de um ônus não descaracteriza o direito de propriedade. Inúmeras são as restrições ao direito de propriedade que decorrem tanto do adequado exercício de sua função social quando da necessidade de resguardar direitos dos particulares sem que estas restrições maculem o direito."

12 - A operação de incorporação de ações consiste em espécie de alienação tributada pelo IR a título de Ganho de Capital. Vejamos que a operação *sub judice* se encontra pormenorizadamente descrita no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 29/30, cujos trechos primordiais se transcreve abaixo:

5. GANHO DE CAPITAL NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DA DROGARIA GUARARAPES BRASIL S.A.

Em face do exposto, passamos a calcular agora o ganho de capital que deveria ter sido oferecido à tributação decorrente da incorporação das ações da Big Benn pela Guararapes.

Quantidade de Ações

Conforme consta do Contrato de Compra e Venda de Ações de Emissão de Distribuidora Big Benn S.A., assinado em 02/03/2012 (anexado à Resposta ao Termo nº 01 – Intimação Fiscal), Ana Aguilera era possuidora de 2.455.000 (dois milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil) ações ordinárias da Big Benn. Vendeu 128.500 (cento e vinte e oito mil e quinhentas) ações, permanecendo, portanto, com **2.326.500 (dois milhões, trezentos e vinte e seis mil e quinhentas) ações**, por ocasião da operação em questão.

Dessas, vendeu primeiramente 62,13% para a Guararapes, ou seja, 1.445.454 (um milhão, quatrocentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e quatro) ações, conforme informado na DAA 2013 apresentada pela contribuinte. A diferença, **881.046 (oitocentos e oitenta e um mil e quarenta e seis) ações (37,87%)**, foram alienadas à Guararapes por meio da operação de incorporação de ações.

Valor das Ações

Conforme já mencionado, com a incorporação das 37,87% das ações da Big Benn, o capital social da Guararapes foi aumentado em R\$ 178.600.005,00 (cento e setenta e oito milhões, seiscentos mil e cinco reais), com a consequente emissão de 1.205.292 (um milhão, duzentos e cinco mil, duzentos e noventa e duas) ações ordinárias que foram atribuídas aos Vendedores na proporção de suas respectivas participações no capital social da Big Benn (valor por ação: R\$ 178.600.005,00 / 1.205.292 = **R\$ 148,18**).

Esses valores constam dos itens 2.1 e 5.1 do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação de Ações de Emissão da Distribuidora Big Benn S.A. pela Drogeria Guararapes Brasil S.A., datado de 13 de março de 2012 (anexado à Resposta ao Termo nº 02 – Intimação Fiscal).

A relação de troca de **0,615624** nova ação ordinária de emissão da Guararapes para cada ação ordinária de emissão da Big Benn consta do item 2.1 desse Protocolo.

Ana Aguilera, que possuía 45% do capital da Big Benn, recebeu, portanto, **542.380** ações da Guararapes no valor de **R\$ 80.370.002,25** (oitenta milhões, trezentos e setenta mil, dois reais e vinte e cinco centavos) (45% de 1.205.292 e de R\$ 178.600.005,00).

O número de 542.380 ações recebidas da Guararapes foi confirmado por meio da cópia do Livro Registro de Ações Nominativas encaminhada pela contribuinte em resposta ao Termo nº 04 – Intimação Fiscal.

Custo de Aquisição das Ações

Conforme consta do item 1.1 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 5 de março de 2012 (anexada à resposta ao Termo nº 01 – Intimação Fiscal), o

Processo nº 10280.720107/2017-89
Acórdão n.º **2201-004.688**

S2-C2T1
Fl. 1.894

capital social da Big Benn passou a ser de R\$ 23.937.745,60 (vinte e três milhões, novecentos e trinta e sete mil, setecentos e quarenta e cinco reais e sessenta centavos) divididos nas 5.170.000 (cinco milhões e cento e setenta mil) ações ordinárias, com a capitalização das reservas de lucro da Companhia no valor total de R\$ 18.767.745,60 (dezoito milhões, setecentos e sessenta e sete mil, setecentos e quarenta e cinco reais e sessenta centavos).

Dessa forma, o custo por ação da Big Benn passou a ser de **R\$ 4,63012** (capital de R\$ 23.937.745,60 dividido por 5.170.000 ações).

O custo unitário da ação no valor de R\$ 4,63 foi informado na DAA 2013 apresentada por Ana Aguilera.

Por sua vez, o custo total das ações, informado pela contribuinte na Declaração de Bens e Direitos da DAA/2013 foi de **R\$ 4.079.350,92** (R\$ 4,63012 x 881.046).

Ganho de Capital e Imposto de Renda

Em plena consonância com o art. 153, III e §2º, I, da Constituição Federal e com o art. 43, I, II e §1º, do CTN (que são, respectivamente, a matriz da competência tributária da União e a norma jurídica geral acerca do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza), a legislação ordinária prescreve que o ganho de capital, auferido por pessoa física com a alienação, a qualquer título, de bens e direitos (da qual decorra diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição do objeto alienado), é fato gerador do imposto de renda, calculado pela alíquota de 15% e devido até o último dia do mês subsequente ao da ocorrência (tributação definitiva).

O ganho de capital de Ana Aguilera na alienação dos 37,87% de suas ações da Big Benn para a Guararapes, mediante a operação de incorporação de ações foi, portanto, de **R\$ 76.290.651,13** (setenta e seis milhões, duzentos e noventa mil, seiscentos e cinquenta e um reais e treze centavos) (R\$ 80.370.002,05 – R\$ 4.079.350,92).

Aplicando-se a alíquota de 15% sobre o ganho de capital temos que o imposto devido é de **R\$ 11.443.597,67** (onze milhões, quatrocentos e quarenta e três mil, quinhentos e noventa e sete reais e sessenta e sete centavos).

Resumindo, os valores envolvidos na transação, referentes à Ana Aguilera, no que tange ao ganho de capital não declarado em operação de incorporação de ações e respectivo imposto devido, são:

Ações da Big Benn Alienadas			Ações da Guararapes Recebidas			Ganho de Capital (II – I) (R\$)	Imposto de Renda (R\$)
Quant.	Custo por ação (R\$)	Custo Total (I) (R\$)	Relação de Troca	Quant.	Valor (R\$ 148,18 por ação) (II) (R\$)		
881.046	4,63	4.079.242,98	1:0,615624	542.380	80.370.002,05	76.290.651,13	11.443.597,67

13 - Após transcrever pormenorizadamente a operação que deu fundamento ao lançamento sob o título de IR sob ganho de capital, passa-se a analisar a legislação tributária relacionada ao tema.

14 - Conforme determina o § 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, incide imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de operação de alienação a qualquer título, na forma adiante:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins."

15 - Pela leitura do dispositivo legal transcrito, se percebe que a legislação tributária dispôs da alienação em sentido *lato*, de qualquer título, bens, direitos, cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, vindo por nomear exemplos.

16 - No caso, facilmente se entende que a incorporação de ações da empresa Big Benn, de titularidade inicial da Recorrente, pela empresa Guararapes, tratou-se perfeitamente de uma alienação para a empresa Guararapes, que, em seguida, extinguiu tais papéis, os substituindo por ações novas de sua emissão.

17 – A respeito do tema, escreve Edmar Oliveira Andrade Filho, *in* Imposto de Renda das Empresas, São Paulo, Ed. Atlas, p. 461/462, considera que a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e posiciona-se favoravelmente a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital quando a subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil:

"No campo tributário, existem algumas controvérsias da eventual tributação do ganho de capital eventualmente apurado por ocasião da "troca" de ações ou quotas nos casos de incorporação de ações regidas pelo artigo 252 da Lei nº 6.404/76.

Sob a perspectiva daquele que realiza da "troca" das ações ou quotas, há substituição de investimento que pode acarretar ou não a apuração de ganho ou perda de capital; tudo fica a depender do valor a ser atribuído à operação, se maior ou menor que o valor contábil do investimento primitivo, que é substituído por outro.

Esta operação pode ser qualificada como sendo passível de produzir uma alienação ou uma liquidação do investimento. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo; com efeito, o detentor das ações ou quotas as entrega sob a forma de conferência de bens para subscrição de capital e recebe ações ou quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado e que passou a ser a única acionista da

sociedade convertida em subsidiária integral. Todavia, não se pode olvidar que o fenômeno possui afinidade funcional com a liquidação de investimento por incorporação de sociedade nos termos do artigo 227 da Lei nº 6.404/76; de fato, o investimento na antiga sociedade (aquela que se tornou a subsidiária integral) deixa de existir em razão do cancelamento das antigas ações ou quotas que são substituídas por ações da controladora (única acionista ou quotista) da subsidiária integral.

Os negócios jurídicos que compõem o instituto da incorporação de ações ocorrem em razão de manifesta deliberação dos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas mediante assembleias, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404/76; portanto, são os acionistas que determinam os valores pelas quais as operações serão realizadas (observadas as prescrições legais tendentes a proteger acionistas minoritários) de modo que se a operação de subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil haverá apuração de ganho de capital tributável(..)"

18 - Este entendimento, aliás, é pacificado neste Egrégio CARF, conforme abaixo demonstrado:

GANHO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de ações, a transferência das ações para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há efetiva realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietário das ações." (Ac. 2401-004.822. Segunda Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Miriam Denise Xavier Lazarini. Sessão: 11/05/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA, IRPF Exercício: 2005, OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - GANHO DE CAPITAL.

As operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. O sujeito passivo transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. A diferença a maior entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens deve ser

tributada como ganho de capital. Recurso especial provido. (Acórdão 9202-00.663, 2ª. Turma Rel Elias Sampaio Freire da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF, j. 12/04/2010)

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação. O sujeito passivo transfere ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. Sendo este superior ao valor de aquisição, a operação importa em variação patrimonial a título de ganho de capital, tributável pelo imposto de renda, ainda que não haja ganho financeiro.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Ac. 9202-005.534. Segunda Seção de Julgamento. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF) Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Sessão: 27/06/2017)

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação. O sujeito passivo transfere ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. Sendo este superior ao valor de aquisição, a operação importa em variação patrimonial a título de ganho de capital, tributável pelo imposto de renda, ainda que não haja ganho financeiro.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Ac. 9202-005.533. Segunda Seção de Julgamento. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF) Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Sessão: 27/06/2017)

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL.

No bojo da incorporação de ações ocorre alienação da totalidade de ações ou quotas da pessoa jurídica incorporada na subscrição do aumento de capital da pessoa jurídica incorporadora, não havendo que se falar em ausência de manifestação de vontade. Não é caso de sub-rogação real e nem de permuta. A diferença positiva entre a participação que passa a ser detida na incorporadora e a participação antes detida na incorporada constitui ganho de capital tributável.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Ac. 9101-002.735. Primeira Seção de Julgamento. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF) Rel. Adriana Gomes Rego Sessão: 04/04/2017)

19 - Quanto a manifestação de não aplicação do art. 23 da Lei 9.249/95 peço venia para trazer à colação as lições do Prof. Luis Eduardo Schoueri, in Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários. REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT). n. 200, mai. 2012, p. 66/67, no qual tenho o mesmo entendimento para afastar o quanto exposto nas razões recursais, verbis:

"Com relação ao tratamento fiscal a que se submete o acionista pessoa física na incorporação de ações, uma evidência da compatibilidade entre a apuração de ganho de capital e o conceito de renda é oferecida pelo artigo 23 da Lei nº 9.249/95, que, ao que nos consta, nunca teve sua legalidade ou inconstitucionalidade questionada, muito menos declarada:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Veja-se que interessante: o dispositivo acima transcrito alude à transferência de bens à título de integralização de capital. Na incorporação de ações, ocorre uma subscrição de capital com bens sujeita a regime extraordinário. O artigo 23 da Lei nº 9.249/95 não esclarece ser aplicável apenas a conferência de bens que segue à risca os artigos 7º a 10 do Estatuto do Anonimato, nem que ele não se aplica nos casos em que as pessoas físicas são representadas, ainda que indiretamente.

Dessa feita, o artigo acima trazido à colação poderia ser aplicado aos casos de incorporação de ações. Mas, mesmo que se concluísse não ser possível essa aplicação direta desse dispositivo - cujo escopo não foi criar hipótese de tributação de ganho de capital, mas permitir o diferimento da tributação desse ganho, mediante a transferência de bens a valor contábil - ele nos mostra que, aos olhos da legislação, é admitida a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado na troca de um bem por ações ou quotas de uma empresa.

Mencione-se, ainda que não há óbice à conclusão acima apresentada na alegação de que não seria cabível a apuração de ganho de capital na incorporação de ações em razão de a transferência das ações da sociedade "incorporada" dar-se de maneira alheia à vontade do acionista. Como já demonstrado, não concordamos com a afirmação de que faltaria vontade na operação. Na incorporação de ações, há alienação, o que é suficiente para o surgimento do ganho, independentemente da natureza do negócio."

20 – Por fim, importante mencionar a declaração de voto constante do V. Acórdão da turma a quo de fls. 1.623/1.626 que bem traduz o entendimento desse Relator, nesse tipo de operação de incorporação de ações, pedindo vênica para sua transcrição, verbis:

“No presente caso, os interessados impugnaram a conclusão da autoridade lançadora, no sentido de que da alienação que eles e seus sócios fizeram de 37,87% de sua participação na empresa “Big Benn”, que teria ocorrido no bojo de uma operação de incorporação de ações, decorreria a necessária apuração de ganho de capital, com consequente recolhimento de imposto de renda.

Todavia, em nosso ver, a premissa de que essa participação que os impugnantes detinham na empresa Big Benn teria sido envolvida numa operação de incorporação deve ser melhor analisada.

Da leitura do instrumento denominado “acordo de investimento” às folhas 53 e seguintes, no qual diversos membros da família Aguilera, dentre eles os impugnantes, e outras pessoas a eles associadas (todos denominados “vendedores”) firmaram compromissos com as empresas Drogaria Guararapes Brasil S.A. (denominada “compradora”) e Brazil Pharma S.A., na data de 02/02/2012, constata-se que:

i) a Distribuidora Big Benn Ltda. (Big Benn) era, naquela data, uma sociedade limitada, cujo quadro societário era formado por apenas duas sócias, as senhoras Ana Maria Canelas Aguilera e Laide Noemi Mendes Aguilera, mas todos os signatários do instrumento, auto-denominados “vendedores” comprometiam-se a transformá-la numa sociedade por ações;

ii) apesar de a Big Benn ser uma sociedade por quotas, e não uma sociedade por ações, os “vendedores” já afirmavam que venderiam as ações ordinárias da Big Benn representativas de 60% do capital votante da empresa (percentual posteriormente alterado para 62,13%) para a “compradora” e a “compradora” já firmava que desejava tornar-se titular direta de 100% das ações de emissão da Big Benn;

iii) as partes firmaram que, imediatamente após aquisição de ações dos “vendedores”, a “compradora” incorporaria a totalidade das ações de emissão da Big Benn, com a consequente entrega de ações de sua emissão aos “vendedores” e, ato contínuo, a Brazil Pharma S.A. incorporaria a totalidade das ações de emissão da “compradora”, com a consequente entrega de ações de emissão dela para os “vendedores”.

Em nosso entendimento, essas disposições, que formalmente regulamentam um compromisso de incorporação de ações da empresa Big Benn, denotam o estabelecimento de cláusulas de um negócio envolvendo a alienação da empresa Big Benn por

seus proprietários, os impugnantes e seus sócios, que receberiam 62,13% do preço em dinheiro e os restantes 37,87% em ações da Brazil Pharma S.A., cuja transferência, circunstancialmente, se daria no bojo de uma operação de incorporação, motivo pelo qual também se avençou que para a concretização do negócio a empresa seria transformada de uma sociedade limitada (por quotas) para uma sociedade anônima (por ações).

Vejam-se, a propósito, as afirmações da própria impugnante Ana Maria Canelas Aguilera (fl. 445):

[...] é importante destacar que a reestruturação societária do Grupo Big Benn [na qual se deu a alteração da empresa de sociedade limitada (por quotas) para sociedade anônima (por ações)] foi necessária para cumprimento de condição precedente nos considerandos do Acordo de Investimento, abaixo transcrita:

"Considerando que, até a Data do Fechamento, os Vendedores e os Intervenientes Anuentes comprometem-se a realizar a Reestruturação Societária e, como resultado de referida Reestruturação Societária, (i) Big Benn será transformada em sociedade por ações; (ii) os Vendedores serão titulares de 100% (cem por cento) do capital votante da Big Benn na proporção do Anexo 2.1; e (iii) Big Benn será a titular da totalidade do capital votante da Nex Distribuidora e da Big Serviços".

Os termos do acordo demonstram também que os impugnantes e seus sócios não eram meros detentores de algumas ações de uma empresa, que, inesperada e independentemente da vontade deles, foi incorporada, de modo que eles, passivamente, apenas viram aquelas suas ações "serem substituídas" por ações da empresa incorporadora, sem nada poderem fazer. Ao contrário, o que fica evidente é que eles, proprietários e com todo o controle sobre o destino de sua empresa, decidiram aliená-la e transformaram-na numa sociedade por ações, a fim de receberem parte do preço de venda em ações da empresa adquirente, numa operação de incorporação.

Conforme deflui dos documentos trazidos aos autos, portanto, os interessados e seus sócios compromissaram a alienação de sua empresa Big Benn com a promitente adquirente BR Pharma quando a Big Benn era uma sociedade por quotas, e combinaram receber o preço parte em dinheiro e parte em ações da BR Pharma, numa operação de incorporação de ações da Big Benn, o que demandou a transformação da Big Benn em uma sociedade por ações.

Assim, temos que os interessados e seus sócios, que não configuravam meros detentores de ações de uma empresa, pois esta sequer era uma sociedade por ações, mas que, de fato e de direito, eram os seus proprietários, decidiram aliená-la, recebendo, em troca, dinheiro e ações da pessoa jurídica adquirente. Então, para poderem receber essas ações da pessoa adquirente numa operação de incorporação, alteraram a

natureza de sua empresa para sociedade por ações. Em sustentação a essa conclusão, observe-se a sequência de atos praticados pelos impugnantes e seus sócios envolvendo a alienação da empresa:

1) em setembro de 2010, contrataram o Banco de Investimento Credit Suisse (Brasil) S.A., para auxiliá-los na "venda ou alienação (através de uma ou de séries de transações) de todos ou de parcela dos ativos ou de todo ou de parcela do capital social das Sociedades, qualquer incorporação, associação, parceria, fusão, aquisição, cisão, transformação ou outra combinação de negócios envolvendo as sociedades ou qualquer outra forma de transação ou de alienação que resulte em uma venda, transferência ou outra alienação efetiva de ativos, ações, capital social, propriedade, negócios e/ou operações das sociedades";

2) em 02 de fevereiro de 2012, firmaram o "acordo de investimento" acima referido, com Brazil Pharma S.A. e Drogarias Guararapes S.A., acordando que esta se tornaria "titular direta de 100% das ações de emissão da Big Benn", fato que se formalizaria por uma compra de ações de acionistas (62,13%) e uma operação de incorporação;

3) em 09 de fevereiro de 2012 (data do registro do instrumento na Junta Comercial do Estado do Pará), transformaram a Distribuidora Big Benn Ltda. em sociedade anônima, denominada "Distribuidora Big Benn S.A.", cujas ações eram detidas por apenas duas pessoas, da família Aguilera;

4) em 29 de março de 2012, a "Distribuidora Big Benn S.A." realiza assembléia geral extraordinária, na qual os acionistas "aprovaram a incorporação de todas as ações ordinárias de emissão da Companhia pela Gurarapes, à exceção daquelas detidas pela Guararapes, tornando-se a Companhia uma subsidiária integral da Guararapes" (fls. 735 e ss.);

Portanto, os impugnantes e seus sócios, em setembro de 2010, contrataram uma assessoria para ajudá-los na venda de sua empresa e, em 02/02/2012, firmaram compromisso dessa venda, passando a praticar, desde então, os atos necessários para efetivá-la, dentre eles a transformação da empresa em sociedade por ações (em 09/02/2012) e a realização de assembléia geral extraordinária para "aprovar" algo que já haviam decidido antes mesmo de a sociedade por ações existir, qual seja, sua "incorporação" pela compradora.

Os interessados, portanto, não foram meros acionistas cujas ações de uma empresa foram substituídas por ações de outra empresa, em decorrência de uma incorporação, mas, ao contrário, foram protagonista dessa operação, tendo decidido, com sua família e associados, vender a empresa que lhes pertencia e receber, em pagamento, dinheiro e ações da empresa compradora.

Por fim, resta lembrar que a circunstância de as cópias de atas de assembléias das empresas envolvidas, além de manifestações formais de vontade contidas em outros documentos juntados pelos impugnantes, formalmente se referirem a uma incorporação de ações não tem implicação na verificação da ocorrência do fato gerador tributário, ante a incidência da norma contida no artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim prevê:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim é porque no Direito Tributário pátrio tem plena aplicação o princípio da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora avaliar se há correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual este se apresenta, de modo que, se não houver, prevaleça o primeiro (fato concreto). É nesse mesmo sentido, e pelos mesmos fundamentos, que a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN assim estabelece:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Quando o legislador estabeleceu o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, teve como objetivo afastar o abuso de direito ou de formas, para identificar o real fato gerador e, assim, determinar a efetiva matéria tributável, para fazer prevalecer a essência sobre a forma. Assim sendo, a autoridade deve buscar a verdade material, em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados.

Demais disso, há que se destacar também a necessária incidência do princípio da verdade material, o qual deve pautar, de forma plena, as decisões em processos administrativos fiscais, como deflui da norma contida no seguinte dispositivo do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.[...].

Assim, por princípio, a autoridade julgadora deve buscar a realidade dos fatos, conforme ocorridos, e, por isso, ao formar sua livre convicção na apreciação das provas, pode (deve) realizar as diligências que considere necessárias à complementação probatória ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos no processo. A valoração das provas deve ser inspirada pela busca da verdade material para que se verifique, efetivamente, o princípio do livre convencimento motivado do julgador.”

21 - Diante do exposto, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

22 – Sobre as deduções da base de cálculo do imposto de renda a DRJ decidiu da seguinte forma em relação às despesas com o Credit Suisse e a empresa AGL, *verbis*:

"81. Da análise da legislação acima transcrita, vê-se que o legislador optou por especificar unicamente a despesa com corretagem/comissão e, sendo assim, impossibilitou qualquer interpretação extensiva do conceito, independentemente de existir previsão contratual ou qualquer acerto distinto entre os interessados.

82. Assim, não se equipara à despesa com corretagem/comissão, para fins de apuração do ganho de capital, outras despesas contratuais vinculadas ao procedimento de transferência do direito. No caso relatado nos autos, a despesa incorrida pela Contribuinte decorre de acordo contratual estabelecido entre ele e o adquirente e este acordo não alcança nem submete a Fazenda Pública.

(...)omissis

84. Assim, diante desses fatos e observando-se a legislação pertinente sobre o tema, não há como considerar os valores recebidos pela empresa AGL como dedutíveis da base de cálculo do ganho de capital, pois não foi configurada a atividade de corretagem/comissão e tampouco cumprido os requisitos legais para tal consideração.

85. No tocante aos serviços prestados pelo Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S.A., também, não há como interpretar de forma extensiva a sua atuação no contrato de mandato, transmutando a natureza jurídica desse contrato para um contrato de corretagem/comissão. Nos documentos carreados aos autos, observa-se que o Banco de Investimentos foi contratado para a prestação de serviços de assessoria e

nunca agiu com a autonomia requerida na relação entre corretor e comitente, conforme prevê os artigos 593 a 609 do Código Civil.

86. Ainda, diante do material probatório apresentado pela defesa, não há como se configurar a existência, de fato, de um contrato de corretagem/comissão e, diante de tal impossibilidade, fica prejudicada a aplicação, no caso em apuração, da manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil consubstanciada na Solução de Consulta nº 257, de 24/07/2007, afinal, os contratos analisados se referem às atividades de mandato e de prestação de serviço."

23 – Com relação ao contrato do Credit Suisse entendo correta a decisão de piso, pois basta uma análise às fls. 269 em relação ao objeto do contrato no seguinte sentido:

Os Contratantes reconhecem e concordam que o Credit Suisse foi contratado somente para atuar como assessor financeiro no âmbito da Operação, e que nenhum relacionamento fiduciário ou de representação entre os Contratantes e o Credit Suisse foi constituído por este instrumento, ou pelo fato de o Credit Suisse ter orientado ou estar orientando os Contratantes em quaisquer outras questões. Em relação a esta contratação, o Credit Suisse está apenas prestando serviços de assessoria financeira aos Contratantes, de forma independente, e não em qualquer outra capacidade.

Os Contratantes entendem que o Credit Suisse não está se comprometendo a fornecer qualquer consultoria jurídica, contábil, regulatória ou fiscal em relação a este instrumento e, portanto, não emitirá qualquer opinião sobre qualquer destes assuntos em relação à Operação. Assim sendo, os Contratantes deverão se basear na opinião de profissionais especializados por ela contratados para opinar e decidir sobre tais assuntos. O Credit Suisse não será responsável pela decisão negocial tomada pelos Contratantes no sentido de efetuar uma Operação, tampouco pela orientação ou pelos serviços prestados por quaisquer outros consultores ou contratados dos Contratantes. Os Contratantes deverão ser exclusivamente responsáveis pelas premissas comerciais que fundamentaram qualquer orientação de avaliação fornecida pelo Credit Suisse.

24 – No próprio contrato com o Credit Suisse é claro no sentido de que “*O Credit Suisse não será responsável pela decisão negocial tomada pelos Contratantes no sentido de efetuar uma Operação*”, logo, percebemos que em relação a esse contrato não há qualquer tipo de relação de prestação de serviço com a venda em si do negócio, para interpretarmos como alguma forma de corretagem/comissão, portanto, correto o entendimento da turma *a quo*.

25 – Em relação ao contrato com a empresa AGL às fls. 275/285, entendo ao contrário da decisão de piso e do próprio TVF que assim trata a questão:

No item 4.1 do Contrato de Prestação de Serviços celebrado com a AGL as partes declaram não haver vínculo entre a contratada e os contratantes:

IV. INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO

- 4.1 As Partes declaram e reconhecem que a celebração do presente Contrato não implica o estabelecimento de qualquer vínculo de natureza societária, trabalhista e/ou econômica entre as Partes (e/ou entre a Contratada e qualquer empresa do Grupo Big Benn), declarando a Contratada que não há vínculo empregatício de qualquer espécie entre os Contratantes (e/ou qualquer empresa do Grupo Big Benn) e os empregados utilizados, direta ou indiretamente, pela Contratada na prestação dos Serviços, cabendo à Contratada a responsabilidade integral e exclusiva das contribuições da previdência social, seguros e demais encargos trabalhistas e sociais atrelados à prestação dos Serviços.

No entanto, no ano da celebração do contrato, o quadro societário da AGL era composto exclusivamente por familiares de Ana Aguilera, inexistindo outros empregados, conforme Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) apresentada pela AGL em resposta ao Termo nº 01 – Intimação Fiscal.

O quadro societário da AGL foi confirmado mediante escritura pública de constituição da AGL e alterações, apresentados em resposta ao mesmo Termo nº 01 e era composto por:

- Raul Aguilera (acionista da Big Benn),
- Roger Alberto Mendes Aguilera (acionista da Big Benn),
- Laura Raissa Mendes Aguilera (irmã de Raul e Roger Alberto M. Aguilera),
- Rodrigo Augusto Canelas Aguilera (filho da fiscalizada),
- Rafael Augusto Canelas Aguilera (filho da fiscalizada) e
- Roberta Andréa Canelas Aguilera (filha da fiscalizada).

Verifica-se facilmente, portanto, que a AGL não possuía a independência exigida pelo artigo 722 do Código Civil, citado acima, para intermediar o negócio. Além da relação de parentesco com a fiscalizada, os sócios da AGL, Raul Aguilera e Roger Alberto Mendes Aguilera eram também sócios da Big Benn e, portanto, beneficiários diretos da operação.

Ainda, da análise da referida escritura e alterações, constata-se que o objeto social da AGL era a "incorporação de empreendimentos imobiliários; aluguéis de imóveis próprios; e gestão e administração da propriedade imobiliária", não constando do mesmo a atividade de corretagem e nem mesmo de assessoria.

26 – A fiscalização considerou como motivação para afastar como custo de aquisição do contrato com a empresa AGL o fato da composição da empresa ser de familiares da contribuinte e que de acordo com a cláusula 4.1 do contrato tratar da inexistência de vínculo entre as partes.

27 – Entendo equivocada a análise do assunto pela fiscalização, pois de acordo com a cláusula 4.1 do referido contrato (muito comum em contratos de prestação de serviço) serve apenas como uma forma de deixar claro que entre as partes não há qualquer vínculo pessoal no sentido celetista, essa é a ideia relacionada à cláusula 4.1 do referido contrato.

28 – Em relação a questão da empresa ter como sócios familiares da contribuinte e faltar-lhe a devida “independência” para tratar do assunto e também em relação ao fato do objeto da mesma não compor nenhum tipo de prestação de serviço de corretagem, entendo equivocada.

29 - Ao contrário do entendimento exposto, com a análise do contrato de fls. 275/285 anexo aos autos, resta claro no preâmbulo do acordo entabulado em seus “considerandos” a justificativa da prestação de serviço que é:

- (B) os Contratantes estudam uma reorganização societária de forma a (i) estruturar as operações do Grupo Big Benn sob uma única sociedade ("Reestruturação"), e (ii) preparar o Grupo Big Benn para receber aporte de um investidor e/ou alienação de parte ou da totalidade da participação acionária dos Contratantes no Grupo Big Benn ("Transação");
- (C) a Contratada possui amplo conhecimento dos negócios e operações do Grupo Big Benn, bem como do setor de varejo farmacêutico em geral, estando, desta forma, habilitada a procurar potenciais investidores interessados na Transação e a interagir com outros eventuais assessores dos Contratantes; e
- (D) os Contratantes desejam, nos termos deste instrumento, contratar os serviços de assessoria e intermediação da Contratada para a implementação da Transação;

30 – Logo, o objeto do referido contrato trata-se de acordo com a cláusula 1.1 do seguinte:

I. OBJETO

- 1.1 O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela Contratada, de serviços de consultoria em relação à Transação, incluindo (i) auxiliar os Contratantes na Reestruturação, incluindo eventual planejamento familiar; (ii) a apresentação da Transação a potenciais investidores, incluindo a coordenação de visitas ao Grupo Big Benn; (iii) coordenação dos trabalhos envolvendo outros assessores, incluindo assessores financeiros, jurídicos e contábeis; (iv) intermediação das negociações junto aos Contratantes, os potenciais interessados na Transação, bem como seus respectivos assessores; e (v) auxiliar no planejamento imobiliário do Grupo Big Benn (em conjunto "Serviços").

31 – Entendo que, de acordo com as cláusulas acima, o valor pago por cada acionista é inconteste quanto ao pagamento de honorários para a realização do contrato/operação, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado e deve ser considerado como custo de aquisição.

32 - Portanto, deve ser considerado para o cálculo do ganho de capital o valor efetivamente relativo a alienação das ações. É o que se extrai até mesmo da interpretação da Instrução Normativa mencionada pelo Acórdão recorrido, pois a finalidade da norma é excluir a parcela não integrante do valor do bem (valor da corretagem), quando suportado pelo alienante, do valor da alienação levado a efeito para o cálculo do ganho de capital.

33 – A respeito do tema, permito citar alguns julgados dessa Turma em casos análogos ao dos autos, sem grifos do original, *verbis*:

*PROCESSO JUDICIAL NÃO CONCOMITANTE COM O
PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA.*

*Não ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o
administrativo sobre a mesma matéria, haverá decisão
administrativa quanto à matéria.*

*GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES.
ATUALIZAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS SEM EMISSÃO DE NOVAS AÇÕES. POSSIBILIDADE.

A capitalização dos lucros, com ou sem a emissão de novas ações, implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento, nos termos previstos na legislação de regência.

VALOR DA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXCLUSÃO.

Com a análise do contrato de compra e venda anexo aos autos, resta claro o valor da alienação recebido por cada acionista, de modo que, embora seja incontestado o pagamento de honorários para a realização do contrato referido, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado.

Deve ser considerado para o cálculo do ganho de capital o valor efetivamente relativo a alienação das ações.

(Acórdão 2201-003.891, Segunda Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária Rel. Ana Cecília Lustosa da Cruz, j. 13/09/2017)

PROCESSO JUDICIAL NÃO CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA.

Não ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, haverá decisão administrativa quanto à matéria.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. ATUALIZAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS SEM EMISSÃO DE NOVAS AÇÕES. POSSIBILIDADE.

A capitalização dos lucros, com ou sem a emissão de novas ações, implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento, nos termos previstos na legislação de regência.

VALOR DA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXCLUSÃO.

Com a análise do contrato de compra e venda anexo aos autos, resta claro o valor da alienação recebido por cada acionista, de modo que, embora seja incontestado o pagamento de honorários para a realização do contrato referido, tal valor adjacente não integra o valor do bem alienado.

Deve ser considerado para o cálculo do ganho de capital o valor efetivamente relativo a alienação das ações.

(Acórdão 2301-004.435, Segunda Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária Rel Marcelo Milton da Silva Risso, j. 07/03/2018)

34 – Portanto, não havendo provas concretas por parte da autoridade fiscal quanto a eventual conluio, fraude ou simulação em relação aos valores dispendidos pela alienante, pagos pela prestação de serviços para a empresa AGL, não podendo se valer o lançamento de meras ilações para efetuar a glosa de tais valores, entendo que deve ser dado provimento parcial ao recurso para manter o valor gasto pela contribuinte quanto a empresa AGL, nas mesmas proporções do cálculo de fls. 34/35 do TVF.

35 – Quanto ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário, o mérito é idêntico às mesmas razões lançadas pelo recurso da contribuinte principal, mantenho os mesmos fundamentos alhures postos. Quanto a solidariedade em si, entendo que nesse caso deve ser mantida.

36 – Apenas corroborando com o entendimento da decisão de piso, entendo que as disposições do art. 124, I do CTN estão bem claras e constituídas, na medida em que há vínculo jurídico conforme voto abaixo:

Responsabilidade solidária

23. Sustenta o Sr. Roberto Augusto Gamelas Aguilera, CPF nº 090.070.592-20, que não poderia figurar como responsável solidário no lançamento, dizendo, em síntese, que a imputação dessa responsabilidade não poderia derivar do "simples fato de serem casados em comunhão de bens".

24. Todavia, justamente pelo fato de o interessado ser casado sob o regime de comunhão de bens é que decorre a sua responsabilidade tributária no caso tratado nesses autos. Como o lançamento tributário decorre do auferimento de ganho de capital na alienação de ações que pertenciam ao casal, devido ao regime de bens decorrentes do matrimônio contraído pelos Impugnantes, naturalmente, ambos respondem solidariamente pelo tributo devido. É o que prevê a norma contida no Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, inciso I, que se transcreve:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

37 – Quanto a esse tópico, me sirvo como razões de decidir do voto do I. Conselheiro da Cleberson Alex Friess no Ac. 2401-004.607 j. em 08.02.2017 assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 05/01/2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIOS. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA DE INCIDÊNCIA.

É descabida a nulidade do lançamento fiscal quando ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo. A avaliação se os fatos descritos pela autoridade lançadora dão ensejo à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física é questão reservada ao exame de mérito do processo administrativo.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de ações, a transferência das participações societárias para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietária das ações.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. MOMENTO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. CLÁUSULA DE "LOCK UP".

A existência de cláusula contratual de restrição temporária à faculdade de disposição do direito de propriedade do acionista, consistente na obrigação de não alienar os ativos por determinado lapso temporal, não tem a eficácia de desconstituir a transferência de domínio por ocasião da incorporação das ações. A situação jurídica que representa a disponibilidade econômica pela realização de renda passível de tributação foi definitivamente constituída no momento da transferência da propriedade das ações, quando restou configurado o acréscimo patrimonial da pessoa física.

GANHO DE CAPITAL. SOLIDARIEDADE DE FATO. CÔNJUGES. BEM COMUM DO CASAL.

Os cônjuges são solidários no cumprimento da obrigação tributária decorrente de alienação de bem comum do casal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Recurso Voluntário Negado. (sem grifos no original)

38 – Nas razões do voto na parte que nos interessa o Conselheiro tece os seguintes comentários a respeito da solidariedade do cônjuge:

“66. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, as ações alienadas representavam um bem comum do casal, em sua totalidade. De fato, a declaração firmada pelo contribuinte confirma que foram adquiridas na constância do casamento sob o regime de comunhão parcial de bens (fls. 95).

67. Tratando-se de rendimentos de bens comuns, ainda que a apuração do imposto sobre a renda via de regra ocorra em separado (fls. 1.603/1.615), o casal tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo.

68. Em relação à titularidade da participação societária alienada, os cônjuges figuram no polo ativo da relação jurídica privada com direitos e deveres comuns, realizando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador do tributo, por ocasião da alienação das ações, na condição de contribuintes. Por conseguinte, devem compor a obrigação tributária como devedores solidários.

69. A inexistência do registro por escrito da participação efetiva da cônjuge nos atos societários referentes à incorporação das ações, como alega a recorrente, é medida que não tem relevância para a imposição da solidariedade tributária, até porque os atos perpetuados pelo marido prescindem para a sua validade jurídica da outorga uxória.

70. A solidariedade não implica inclusão de pessoa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim é forma de definir a graduação de responsabilidade tributária daqueles coobrigados pelo cumprimento da prestação tributária. Confere, portanto, uma garantia mais ampla à liquidação do crédito tributário constituído por meio do lançamento.

71. Em visto disso, poderá ser exigido do responsável solidário o pagamento integral do débito tributário, sem guardar proporcionalidade com a fração dos seus rendimentos em decorrência do regime de casamento.”

39 - Constata-se, assim, a improcedência do argumento do interessado, motivo pelo qual não deve ser acatado, negando provimento ao recurso do sujeito passivo solidário.

Processo nº 10280.720107/2017-89
Acórdão n.º **2201-004.688**

S2-C2T1
Fl. 1.913

Conclusão

40 - Diante do exposto, conheço dos recursos e no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do valor da alienação os valores proporcionais pagos pela contribuinte à empresa AGL, e nego provimento ao recurso do sujeito passivo solidário.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso