



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.739489/2019-17
ACÓRDÃO	2201-011.949 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SERGIO TUFIK

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA POR VALOR SUPERIOR AO CUSTO DE AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Constatada a incorporação de sociedade, com a extinção da incorporada, 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.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DE RENDA.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como hipótese tributária adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Há realização de renda quando a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietária das ações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.397, de 06/02/2024, alterar a decisão original para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto(substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luana Esteves Freitas.

RELATÓRIO

Dada a mudança na composição da Turma, bem como a complexidade do caso plasmada nos pedidos de vista no decurso do processo, cabe trazer alguns pontos constantes no Relatório e Votos do Acórdão 2201-011.397, Sessão de 06/02/2024. Alega o Recorrente:

(fl. 2.833) A TJK foi constituída para funcionar como holding do Grupo CDB – especializado e atuante nas áreas de medicina e diagnósticos. Nessa condição, a TJK detinha, até a sua extinção por incorporação em 14/11/2014, a integralidade do capital social da TKS. Sistemas Hospitalares e Consultórios Médicos Ltda (“TKS”) e da SIT. Sistemas Hospitalares e Consultórios Médicos Ltda. (“SIT”), entidades operacionais do Grupo CDB.

A fiscalização entendeu que a incorporação implicaria alienação das ações da sociedade incorporada (no caso, a TJK) em troca do recebimento de ações de emissão da sociedade incorporadora (a Alliar). E não foi só isso, entendeu também que, mesmo a operação tendo sido realizada com base nos valores contábeis do patrimônio líquido da TJK (o aumento de capital foi feito nesse valor), o suposto ganho de capital deveria ser calculado com base nos valores de mercado da TJK.

A fiscalização entendeu que seria um equívoco do Recorrente considerar que a simples incorporação de sociedade não implica alienação, bem como que seria

um erro “grotesco” considerar que o Recorrente recebeu as ações da Alliar na mesma proporção em que detinha ações da TJK.

Afirma não haver alienação em eventos de simples incorporação de sociedades, mas mera substituição das ações da incorporada (extintas) por ações emitidas pela incorporadora.

Relata que na visão da fiscalização, corroborada pela DRJ, somente se o valor das ações da incorporadora recebidas em substituição das ações da incorporada fosse exatamente o mesmo daquele registrado como custo pelo detentor da sociedade incorporada é que não haveria ganho de capital.

Pondera que 22.918.801 ações de um total de 40.492.579 ações emitidas no momento da incorporação correspondem a uma proporção de 56,6%, exatamente a mesma anteriormente detida pelo Recorrente na TJK.

Esclarece que os R\$ 527 milhões que a Fiscalização entende tratar-se do valor de alienação das ações da TJK correspondem, na verdade, à estimativa de valor justo do custo das participações detidas por Roberto e Sergio na TKS e SIT. Esta estimativa e a respectiva alocação dizem respeito exclusivamente às determinações dos novos padrões contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007.

Explica que, diferente do que entendeu a DRJ, uma vez que a Alliar não optou pela antecipação dos efeitos da Lei 12.973/14 para o ano de 2014, esta alocação não tem e nem poderá ter quaisquer efeitos tributários (i.e., o ágio e a mais valia registrados não poderão e não serão amortizados para fins fiscais).

Sustenta que se a efetiva alienação e realização do investimento que o fisco sustenta ter ocorrido no evento de incorporação, efetivamente ocorreu, por exemplo, no momento em que a Alliar abriu seu capital e o Recorrente vendeu 1.598.015 ações (na Oferta Secundária) por um preço de R\$ 20,00 cada (fl. 403) – ocasião em que o Recorrente apurou e pagou IRPF sobre o respectivo ganho de capital considerando o seu custo original.

Defende, caso a autuação seja mantida, que este e outros pagamentos de IRPF sobre ganhos de capital apurados posteriormente à incorporação da TJK pela Alliar deverão ser abatidos do valor ora exigido, bem como, a cobrança de multa e juros deverão ser afastadas nos termos do artigo 100, parágrafo único do CTN. (...)

A tese defensiva pautava-se na inoccorrência de ganho de capital na incorporação da TJK pela Alliar, ante a existência de *simples operação de incorporação de sociedades*, tal qual definida no artigo 227 da Lei das S/A, uma vez que em tal operação não há alienação:

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Tratava-se do tema “incorporação de ações”, em que o julgador de 1ª instância entendeu pela alienação em sentido amplo, bem como a hipótese tributária do Imposto de Renda Pessoa Física como sendo renda e proventos de qualquer natureza – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Em resumo, *julgou-se que a diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo da aquisição das ações constitui ganho de capital*, e que é o que ocorreu com a transferência das participações societárias para o capital da companhia incorporadora.

Este Colegiado, por maioria de votos, entendeu por dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir o valor da base de cálculo do IRPF do então Recorrente Sergio Tufik.

No Voto Vencido, a Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, após superar as preliminares de nulidade, entendeu que:

(fl. 2.844) Ainda que pudessem ser considerados pertinentes os argumentos da existência de permuta de ações, a partir da análise dos elementos apresentados, constata-se que o Recorrente não se ateve ao fato de que os dispositivos normativos que regem a matéria estabelecem que 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.

Cai por terra também o argumento do contribuinte de não ter havido acréscimo patrimonial e simples substituição das ações da incorporada por ações da incorporadora, a partir do momento em que *registra em sua declaração de bens e direitos da declaração de ajuste anual (DAA) as ações da TJK com um determinado custo de aquisição e as mesmas se convertem em ações da ALLIAR, por um valor de mercado superior. (grifos meus)*

O Voto Vencedor foi no sentido que, tendo a alienação ocorrido *durante o Regime Tributário de Transição*, a contabilização das ações, para fins de apuração do ganho de capital, poderia se dar *ou pelo valor de mercado ou pelo valor contábil*. Nesse contexto, acolheu-se o

pedido subsidiário do contribuinte para considerar, como valor da operação, o montante de R\$ 55.320.858,81, extraído do laudo contábil.

O pedido do então Recorrente era subsidiário. A alegação principal era de que não havia ganho de capital. Mas, se fosse esse o entendimento, ou seja, que a subscrição de ações da Alliar (incorporadora), em decorrência da incorporação da T.J.K. (incorporada), tivesse configurado ganho de capital, que fosse considerado como sendo o valor da operação *o montante de R\$ 55.320.858,81, de acordo com o Laudo Contábil (fls. 306/308), e não os R\$ 527.000.000,00 originalmente apontados pela fiscalização.*

Conforme escrito no voto condutor, a operação se deu no contexto do ano-calendário de 2014, ou seja, *a incorporação da sociedade não estava vinculada às modificações legislativas advindas da Lei nº 12.973 de 2014, que se tornaram obrigatórias apenas a partir de 2015.*

Nos **Embargos de Declaração** (fl. 2.859 a 2.866) opostos em face da decisão, a União Federal alega que a Turma deixou de se pronunciar sobre ponto relevante constante no Termo de Verificação Fiscal, a saber, *que o laudo contábil utilizado pelo contribuinte para lastrear seu pedido subsidiário, acolhido pelo Colegiado, foi elaborado em desacordo com a legislação.*

No Relatório Fiscal, a autoridade fiscal afirmou que o laudo contábil apresentado pelo contribuinte *não observou as regras insertas no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77* (em vigor no ano de 2014 para os contribuintes que não fizeram a opção prevista no art. 75 da Lei n.º 12.973/2014).

O pedido dos Embargos, portanto, é que se discorra sobre a acusação fiscal de que *“o método da equivalência patrimonial foi aplicado de forma completamente equivocada”* no laudo contábil apresentado pelo contribuinte. E, caso se conclua que o laudo não possa servir para lastrear um pedido de redução da base de cálculo de tributo, que se confira efeitos infringentes aos embargos para restabelecer a integralidade do lançamento.

O **Despacho de Admissibilidade de Embargos** (fl. 2.870 a 2.875) datado de 24/04/2024 entendeu que é caso de omissão no acórdão, dado que se afastou a tributação do ganho de capital com base na avaliação pelo Valor Justo (nos termos da Lei nº 12.973 de 2014) para acolher o laudo de avaliação pelo método de equivalência patrimonial – mas sem que se analisasse às incorreções apontadas pela fiscalização no laudo contábil apresentado pelo contribuinte.

Em 03/05/2024 o contribuinte interpôs **Recurso Especial** (fls. 2.879 a 2.906) defendendo a tese principal.

Na mesma data também apresentou **Manifestação aos Embargos de Declaração** (fl. 3.137). Nela inicialmente defende que os Embargos de Declaração opostos não devem ser conhecidos/providos, posto que pretendem por via transversa e inadequada alterar a decisão desta Turma.

Afirma que não houve omissão no Acórdão embargado. O argumento que supostamente não foi enfrentado, qual seja, de que o laudo contábil não observou as regras do art. 30 do Decreto-Lei 1.598/1977, foi trabalhado no voto vencedor, o qual afirma que “a sociedade incorporada estava autorizada a levantar o seu balanço pelo valor contábil, montante este *comprovado por meio do Laudo Contábil*, da Ata de Assembleia Extraordinária e da escrituração da Pessoa Jurídica”.

Mesmo que a Turma tivesse se omitido em relação à legitimidade do Laudo, o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente.

Sobre o argumento da PGFN de que o Laudo Contábil não poderia ser considerado – porque o *balanço patrimonial da TJK levantado em 31/10/2014* indicava um patrimônio líquido de R\$ 55 milhões e que quase todo esse valor seria oriundo de equivalência patrimonial nas empresas SIT e TKS, que *entraram na TJK somente em 11/11/2014 – não trata da apuração dos R\$ 55 milhões*, mas sim de uma disparidade entre datas em que o Laudo Contábil foi elaborado (31/10/2014) e que a SIT e TKS passaram a integrar o ativo da TJK (11/11/2014).

Também alega que eventual irregularidade do Laudo Contábil não torna válida a utilização do valor justo de R\$ 527 milhões, mas sim o valor contábil de R\$ 1.079.000,00, valor muito inferior aos R\$55 milhões reconhecidos na Ata de Aumento de Capital da TJK (fl. 3.139, parágrafo 4.2). Isto porque o acórdão embargado, por consequência, deveria entender que a incorporação teria ocorrido pelo *valor de patrimônio líquido da TJK antes de a SIT e TKS integrarem o seu ativo*.

O **Despacho de Encaminhamento** (fl. 3.154) designou para prosseguimento do feito.

É o Relatório, com a observação de que foram suprimidos os fatos e argumentos desnecessários à solução dos Embargos.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

Conforme consta no Despacho de Admissibilidade de Embargos, há omissão no Voto Vencedor, dado que se acolheu o laudo de avaliação pelo método de equivalência patrimonial – mas sem que se analisasse às incorreções apontadas pela fiscalização no laudo contábil apresentado pelo contribuinte.

O Voto somente discorre que:

(fl. 2.857) *Com efeito, a sociedade incorporada estava autorizada a levantar o seu balanço pelo valor contábil, montante este comprovado por meio do Laudo*

Contábil, da Ata de Assembleia Extraordinária e da escrituração da Pessoa Jurídica. Em decorrência disso, é necessária a adequação da base de cálculo da presente autuação, reduzindo-a para o montante de R\$ 55.320.858,81, valor correspondente às ações da incorporadora subscritas pelo Recorrente quando da transformação societária. (grifos meus)

Dado que a mera menção à comprovação é insuficiente para justificar que houve, efetivamente, análise das incorreções apontadas pela fiscalização, corroboro a admissibilidade feita pelo Presidente da Turma.

Laudo Contábil. Método de equivalência patrimonial.

Para que os Embargos surtam efeito é imperiosa a análise de validade do Laudo Contábil. É que, como bem colocado no Despacho de Admissibilidade, é preciso que se analise as *incorreções apontadas pela fiscalização no laudo contábil apresentado pelo contribuinte*.

De fato, há duas incorreções na utilização do Laudo Contábil. Uma é a *divergência de datas*, e a outra está na *aplicação de forma equivocada do método da equivalência patrimonial*.

Os Embargos trazem o parágrafo 70 do Relatório Fiscal, que aduz que houve divergência de datas, dado o balanço patrimonial da TJK (incluindo a SIT e TKS) ter sido levantado em 31/10/2014 mas a entrada da SIT e TKS ter corrido somente em 11/11/2014.

O contribuinte justifica o desencontro de datas corretamente, afirmando que a incorporação (alienação) ocorreu em 14/11/2014, quando a SIT e TKS efetivamente integravam o ativo da TJK, e que por isso deveriam influenciar na identificação do seu patrimônio líquido:

(fl. 3.143) 14.1 Em outras palavras, muito embora na data-base da elaboração do Laudo Contábil (31/10/2014) a TJK ainda não tivesse recebido em aumento de capital as participações societárias da TKS e da SIT, fato é que quando da operação de incorporação, realizada em 14/11/2014, tais participações já faziam parte de seu patrimônio, uma vez que foram “adquiridas” em 11/11/2014 (i.e., três dias antes de concluída a operação) como relatado pela própria PGFN.

Esse ponto, aliás, não foi questionado pelo Acórdão desta turma em nenhum momento (voto vencido e vencedor), ainda que tenha sido tema levantado pelo Acórdão 2202-010.478 (sessão de 05/03/2024, Relatora Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva) citado pela PGFN. Cito este julgamento também porque teve como Recorrente Roberto Kalil Issa, sócio de Sérgio Tufik na mesma operação.

Por outro lado, o tema não se resume “apenas a uma suposta disparidade entre as datas”, como quer crer o contribuinte em sua Manifestação (fl. 3.143, parágrafo 13.1). É que a segunda incorreção na utilização do Laudo Contábil reside quanto a aplicação de forma equivocada do método de equivalência patrimonial (tema também abordado no Acórdão 2202-010.478).

O art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 (em vigor no ano de 2014 para os contribuintes que não fizeram a opção prevista no art. 75 da Lei n.º 12.973/2014) tinha a seguinte redação:

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada **pelo valor de patrimônio líquido** deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Art. 21. Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas: (...)

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada. (grifos meus)

A avaliação do investimento pelo valor líquido deveria ser separada do valor da época da aquisição do ágio, propriamente.

A tese subsidiária, então vencedora em 2ª instância, defendeu que:

a) a operação se deu pelo valor registrado no Laudo Contábil (fls. 306 a 308) e na ata de aprovação da incorporação (fls. 292 a 297), a qual consigna que a Assembleia Geral Extraordinária autorizou, em decorrência da incorporação, um aumento do capital social da Alliar (incorporadora) de R\$ 55.320.858,81;

b) O Regime Tributário de Transição, vigente em 2014, não impunha a obrigatoriedade de estimar o valor justo (CPC n. 46) da contraprestação entregue para a aquisição do investimento. Havia na verdade a facultatividade de avaliação pelo valor contábil ou de mercado (Perguntas e Respostas DIPJ 2014, 031).

Todavia, a análise da aplicação do método de equivalência patrimonial demonstra que o montante das novas participações societárias deve ser igual ao custo de aquisição da

participação societária originária. Resume, com uma didática forçosamente incisiva, mas útil para o deslinde, o Relatório Fiscal:

(fl. 2.490-2.491) 111. (...). E o que fez o sujeito passivo? Recebeu, conforme já visto, ações ALLIAR pelo seu valor de mercado e informou-as em sua DAA/2015 pelo valor de custo de suas ações CDB. Uma espécie de postergação "na marra" do ganho de capital associado à operação. Tal procedimento é absolutamente inaceitável e não encontra guarida na legislação tributária.

112. Vamos a um exemplo simples para mostrar quão surreal seria caso fosse permitido agir da maneira descrita acima. Imaginemos que uma pessoa, digamos Bill, tenha comprado um apartamento por R\$ 100.000,00, valor esse informado em sua Declaração de Ajuste Anual do ano X1 (DAA/X1). Por motivos diversos (construíram uma praça em frente, a economia começou a recuperar-se fortemente, novas vias foram construídas e facilitaram o acesso ao bairro, etc.) o apartamento valorizou-se muito. Ao final de um ano, Bill trocou o apartamento por 20.000 ações ordinárias da Petrobrás (PETR4). No dia do negócio cada ação PETR4 estava valendo R\$ 30,00. Fazendo as contas, Bill teria recebido R\$ 600.000,00 pelo seu apartamento. Ocorre que BILL, em sua DAA/X2 baixou o apartamento e informou ações PETR4 a R\$ 100.000,00 (valor do custo do apartamento). No ano seguinte, os países da OPEP reduziram drasticamente a produção de petróleo em represália à política americana em relação a Israel. As ações PETR4 foram a R\$ 60,00 cada. O astuto Bill, com medo da situação interna no Brasil, trocou essas ações por ouro. Na ocasião, o grama do ouro estava cotado a R\$ 150,00. Recebeu, então, por suas ações PETR4, 8kg de ouro valendo R\$ 1.200.000,00, que manteve custodiados em Instituição autorizada pelo Banco Central. Na DAA/X3, Bill baixou o ativo PETR4 e informou investimento em ouro no valor de... R\$ 100.000,00 (novamente o valor do custo do apartamento).

113. Não é necessário ser um gênio para concluir que se fosse permitido agir da forma como o sujeito passivo agiu em relação às ações ALLIAR recebidas ou como o hipotético Bill procedeu no exemplo acima, não haveria mais apuração de ganhos de capital em operações que não fossem em reais. As pessoas fariam eternas postergações de Imposto de Renda (IR) "na marra".

A aplicação do método de equivalência patrimonial, portanto, foi feito de forma errada pelo então Recorrente. O Balanço Patrimonial da TJK, levantado em 31/10/2014, deveria informar *apenas os investimentos pelo valor patrimonial e os respectivos deságios*. Assim, o valor de patrimônio líquido na data de incorporação seria de R\$ 1.079.000,00, e não o valor constante no laudo apresentado pelo contribuinte.

O *valor contábil* do patrimônio líquido de TJK, oriundo de equivalência patrimonial nas empresas SIT e TKS (incorporadas) não pode ser acatado porque o aumento de capital da incorporadora não pode ser feito considerando-se o *valor contábil* da incorporada e a operação seja realizada com base no seu *valor econômico*.

Finalmente, em sua Manifestação, o contribuinte alega que, com a invalidade do Laudo, a incorporação teria ocorrido pelo *valor de patrimônio líquido da TJK antes de a SIT e TKS integrarem o seu ativo*. Todavia, o raciocínio leva ao mesmo lugar: se o valor de patrimônio líquido na data de incorporação deveria ser de R\$ 1.079.000,00, mas o que houve foi o aumento do capital social da Alliar (incorporadora) de R\$ 55.320.858,81, há igualmente realização de renda tributável na operação.

O que corrobora com o que foi defendido desde o TVF até o julgamento de 1ª instância: a incorporação se deu pelo valor de mercado (R\$ 527 milhões), conforme as próprias demonstrações contábeis e relatório dos auditores independentes da (incorporadora) Alliar.

Ainda que as decisões administrativas quanto aos temas não vinculem as decisões do Conselho, em respeito ao debate trazido pelo Recorrente e ao desenvolvimento dos precedentes (*chain novel*), seguem as considerações:

Quanto ao Acórdão 1402-004.537, Sessão de 11/03/2020, Presidente e Relator Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, e Relator designado Murillo Lo Visco, entendeu-se que, ainda que por voto de qualidade, na “incorporação de sociedade”, com a extinção da incorporada, a subscrição e integralização do aumento de capital na incorporadora mediante a versão do patrimônio líquido da companhia extinta, há sujeição à apuração de ganho de capital e respectiva tributação. Vale observar que o caso é de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Quanto ao Acórdão 1402-003.121, Sessão de 15/05/2018, Relator Conselheiro Marco Rogério Borges, trata-se de Imposto de Renda Pessoa Jurídica inaplicável ao caso. Quanto a questão da compensação (aproveitamento do ganho de capital recolhido das pessoas físicas, a ser compensado com o apurado no auto de infração pessoa física), esta Turma tem entendido no sentido de que a competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o domicílio fiscal do Contribuinte. Por conseguinte, incabível pronunciamento da autoridade julgadora acerca dessa matéria.

Quanto ao Acórdão n. 9303-014.664, Sessão de 21/02/2024, Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho (fl. 3.024), o caso não é aplicável. Trata-se de classificação de mercadorias. Quanto ao Acórdão n. 1402-001-476, Sessão de 09/10/2013, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (fl. 3.040), o caso não é aplicável. Trata-se de CSLL e imunidade tributária de instituições de assistência social.

Quanto ao Acórdão 9202-01.819, de 21/10/2011, Relator Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior (fl. 3.119), trata-se de não incidência de imposto de renda na permuta de bens, “exceto sobre o valor da torna em moeda corrente, se apurado ganho de capital”. O que se pode aplicar ao caso é unicamente o raciocínio de que a tributação se dá em dois momentos: na tributação da torna eventualmente recebida no negócio, e numa eventual alienação (fl. 3.127).

Discutidos os pontos principais dos embargos, entendo que os pontos a seguir devem ser novamente abarcados para maior clareza do julgamento, dado não haver mais

divergência com o Voto Vencido da Conselheira Débora Fófano dos Santos no julgamento do Recurso Voluntário.

Nulidade do lançamento.

Quanto à alegação do Contribuinte de que havia nulidade do lançamento, concluiu a Conselheira que não houve cerceamento do direito de defesa. Segue reprodução do julgamento, com o qual corroboro:

(fl. 2.831) Preliminarmente o contribuinte suscita a nulidade do acórdão recorrido sob os seguintes argumentos: (i) estar fundado em premissa equivocada, fato que resultou em decisão genérica com vícios de fundamentação e (ii) ausência de apreciação de vários argumentos e documentos apresentados² com a impugnação, em evidente cerceamento do direito à ampla defesa e o duplo grau de jurisdição.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1973.

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso concreto a autoridade lançadora observou os requisitos de validade do auto de infração, previstos no artigos 10 do Decreto nº 70.235 de 1974 e demonstrou de forma clara e precisa os motivos pelos quais foi efetuado o lançamento, seguindo as prescrições contidas no artigo 142 do CTN⁵.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância fundamentou os motivos pelos quais entendeu pela manutenção do referido lançamento, não se verificando a ocorrência do alegado cerceamento de defesa.

Nesse diapasão, oportuno deixar consignado, quanto à alegação de nulidade da decisão de primeira instância por falta de enfrentamento de todos os argumentos veiculados na defesa, que tal tese não merece prosperar, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no presente caso. Nesse sentido os seguintes julgados: AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010, REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006 e EDcl no MS n. 21315/DF, rel. Min. DIVA MALERBI - Convocada, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 15/06/20166.

Ademais, convém ponderar que o acolhimento de tese diversa da defendida pelo contribuinte não configura cerceamento de defesa como foi aludido pelo Recorrente.

No caso em apreço, os documentos referidos, ao contrário do afirmado pelo Recorrente, foram objeto de análise pela autoridade julgadora de primeira instância como se verá quando da apreciação das questões meritórias.

Portanto, não merece acolhimento as preliminares de nulidade suscitadas pelo Recorrente.

Orientação do “Perguntão” da RFB.

Em sede da impugnação (fl. 2.528 e 2.531) o Contribuinte questionou a aplicação do item n. 568/2019 do “perguntão” da RFB, que trata de substituição de ações ocorrida em virtude de cisão, fusão ou incorporação:

SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES - CISÃO, FUSÃO OU INCORPORAÇÃO 568

— Qual é o tratamento tributário na substituição de ações ocorrida em virtude de cisão, fusão ou incorporação?

A substituição de ações, na proporção das anteriormente possuídas, ocorrida em virtude de cisão, fusão ou incorporação, pela transferência de parcelas de um patrimônio para o de outro, não caracteriza alienação para efeito da incidência do imposto sobre a renda. A data de aquisição é a de compra ou subscrição originária, não tendo havido emissão ou entrega de novos títulos representativos da participação societária.

Atenção: O montante das novas participações societárias deve ser igual ao custo de aquisição da participação societária originária. (Parecer Normativo CST nº 39, de 1981)

O Acórdão de primeira instância julgou quanto ao tema que a RFB não afirma no item 568/2019 que não haveria ganho de capital na hipótese dos autos (fl. 2.708):

Como já demonstrado no tópico “Do Disposto na Pergunta Nº 568 do ‘Perguntas E Respostas IRPF’”, em nenhum momento a Receita Federal do Brasil afirmou, na resposta àquela pergunta, que não haveria ganho de capital no caso de incorporação de ações em que as ações foram incorporadas por valor superior ao seu custo de aquisição.

Foi devidamente demonstrado que aquela pergunta trata de matéria distinta da tributação do IRPF decorrente de ganho de capital em operação tal qual a que ora se aprecia.

Outrossim, foi informado que o entendimento da Receita Federal do Brasil acerca da matéria é no sentido de ser tributável o ganho de capital decorrente das operações de incorporação de ações (Solução de Consulta nº 224, de 14/08/2014).

O Contribuinte afirma que não apurou o aludido ganho de capital, tendo justificado que ocorreria mera substituição das participações detidas por ele na TJK por ações da Alliar. Também alegou que não teria havido alteração no custo do investimento e nem realização que

pudesse caracterizar alienação. Para tanto, invocou o esclarecimento contido na resposta à Pergunta nº 568 do “Perguntas e Respostas IRPF 2019”.

Corroboro o entendimento da Conselheira Débora Fofano dos Santos, posto ser tributável o ganho de capital decorrente das operações de incorporação de ações:

(fl. 2.851) Frise, por oportuno que o referido “Perguntas e Respostas” é um manual de orientação auxiliar para o preenchimento da declaração de ajuste anual. Por não possuir status de norma complementar não pode ser equiparado ao rol do artigo 100 do CTN.

Ainda que o contribuinte tenha se amparado no teor do mencionado PN/CST nº 39/81, todavia, conforme foi explicitado pela DRJ no excerto acima reproduzido, em nada se aplica ao caso em pauta uma vez que o entendimento vigente da RFB sobre o tema encontra-se na Solução de Consulta nº 224 de 14/08/2014.

A premissa do contribuinte é errada, posto que não houve mera “substituição de ações na proporção das anteriormente possuídas”, mas ganho de capital na alienação, o que caracteriza fato tributável para efeito da incidência do imposto sobre a renda.

Multa e Juros.

Quanto à aplicação de multa e juros, corroboro que não assiste razão ao Contribuinte ao afirmar que se baseou no manual “Perguntas e Respostas”, conforme acima mencionado. Mantendo-se a aplicação em razão dos arts. 44 e 61, § 3º da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, como segue:

(fl. 2.851) No caso de lançamento de ofício, como se configura a situação presente, as multas e os juros de mora aplicados quando do lançamento de ofício estão previstos nos artigos 44 e 61, § 3º da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Registre-se, ainda, a jurisprudência consolidada no âmbito deste CARF, nas Súmulas CARF nº 4 e 108, abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Concluindo, não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Pedido de compensação.

A DRJ julgou que a competência para apreciar o pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o domicílio fiscal do Contribuinte (fl. 2.708).

No Recurso Voluntário o Contribuinte requer, subsidiariamente (fl. 2.756), a compensação de IRPF para que os *montantes adicionais* pagos pelo Recorrente em períodos subsequentes sejam aproveitados para reduzir o crédito tributário objeto da presente autuação. Cita dois Acórdãos do CARF que admitem a compensação de IRPF: Acórdão n. 1402-003.121, de 18/05/2018, e Acórdão 1401-002.196, de 21/02/2018.

Após, em sede de Recurso Especial, o Contribuinte insiste dizendo que a Turma *a quo* proferiu acórdão contrário a outros precedentes deste E. Conselho que tratam da mesma matéria e de situações fáticas muito semelhantes (ou idênticas) ao presente caso (fl. 2.886).

O Acórdão n.º 2201-011.397 constante neste processo administrativo julgou que o CARF não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte, conforme bem escreveu a Conselheira Débora Fofano dos Santos em seu voto e é o que esta Turma tem entendido sobre o tema:

(fl. 2.849) A compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal está prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430 de 1996 de cuja redação extrai-se que, cumpridos os preceitos legais, o sujeito passivo que apurar créditos relativos a tributos administrados pela RFB, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, realizada por meio da entrega da “Declaração de Compensação – PER/DCOMP”.

Registre-se, ainda, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte. Aos órgãos julgadores do CARF competem o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023¹².

Conclusão.

Ante o exposto, acolho os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.397, de 06/02/2024, alterar a decisão original para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Fernando Gomes Favacho

ACÓRDÃO 2201-011.949 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.739489/2019-17

Conselheiro

DOCUMENTO VALIDADO