



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.723815/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-006.281 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente CARLOS ALBERTO TAVARES CARDOSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Data do fato gerador: 26/02/2010

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e, assim sendo, enseja apuração de ganho de capital na hipótese da transferência dar-se a valor de mercado, se este for superior ao custo de aquisição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/02/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao(à) contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. APLICAÇÃO

Mesmo que reiteradas, as decisões administrativas não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo CARF.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, que deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão n.º **09-64.582** - **4ª Turma da DRJ/JFA**, fls. 547 a 558.

Trata de autuação referente a Imposto de Renda de Pessoa Física e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

A ação fiscal desenvolvida junto a Carlos Alberto Tavares Cardoso resultou no Auto de Infração de fls. 320 a 328, exigindo RS 4.852.351,34 de imposto, RS 3.639.263.50 de multa proporcional (passível de redução) e RS 1.427.561.76 de juros de mora (calculados até 31/05/2013). tendo em vista a constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em Reais:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
28/02/2010	R\$ 32.349.009,00	75,00

O procedimento fiscal encontra-se minudenciado no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 302 a 318.

Cientificado do lançamento, o autuado, através de seu representante legal (vide docs. fls. 383/384), apresentou a impugnação de fls. 340 a 381, bem espelhada pelas solicitações dispostas no tópico "EI - Dos Pedidos":

"Diante de todo o exposto, e de toda a sensatez que se espera destes Prudentes Julgadores, requer dignem-se Vossas Senhorias em receber, conhecer da presente impugnação ao auto de infração e julgá-la totalmente procedente para o especial fim de:

Preliminarmente:

i) Conhecer da nulidade arguida no item "II" desta impugnação ao auto de infração e determinar a anulação do auto de infração por cerceamento do direito de defesa;

No mérito, julgue procedente esta impugnação ao auto de infração para determinar o cancelamento do auto de infração, haja vista que:

ii) Não há fundamentação legal para exigir imposto de renda de pessoa física acionistas de companhia que se torna subsidiária integral de outra, nos termos do art. 251 da Lei n.º 6.404/76, já que o art. 23 da Lei n.º 9.249/95 não se aplica ao caso;

iii) A operação societária prevista no art. 252 da Lei n.º 6.404/76 não representa qualquer forma de alienação das ações por parte dos acionistas, prevista na

legislação brasileira, motivo pelo qual não é possível auferir um ganho de capital passível de incidência de imposto de renda;

iv) A avaliação realizada nos termos do art. 8º da Lei n.º 6.404/76, para fins de integralização de ações na forma do art. 252, caput do mesmo diploma, não possui o condão de auferir eventual ganho de capital aos acionistas das companhias envolvidas, mas sim, de auferir a viabilidade econômica da forma como exposta nesta defesa;

Subsidiariamente, prevalecendo o entendimento de que a incorporação de ações prevista no art. 252 da Lei n.º 6.404/76 representa urna alienação de ações por parte dos sócios acionistas, o que sinceramente não se espera, pugna pelo cancelamento do auto de infração, tendo em vista que;

v) Seja reconhecido o nítido caráter de permuta de bens, nos termos do art. 121, § 2º do RIR/99 e, como não houve torva em favor do recorrente, a título de ganho de capital passível de incidência de imposto de renda;

vi) Ainda que se considere que a incorporação de ações representa um acréscimo patrimonial nos termos do art. 38, do RIR/99, somente incidirá IRPF para a pessoa dos acionistas no momento em que os rendimentos forem efetivamente auferidos, nos termos do parágrafo único desse mesmo dispositivo."

Em sua decisão, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 26/02/2010

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e, assim sendo, enseja apuração de ganho de capital na hipótese da transferência dar-se a valor de mercado, se este for superior ao custo de aquisição.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 26/02/2010 **NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao(à) contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Considerando que o contribuinte apresentou tempestivamente este recurso voluntário às fls. 570 a 592, conheço do mesmo, que será analisado conforme o voto apresentado a seguir.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Ao iniciar o seu recurso, o contribuinte faz um ligeiro resumo da autuação, contestando a decisão recorrida sob os argumentos de que na mesma no que pese as razões do acórdão, existem matérias de nulidade que ensejam a nulidade do procedimento, assim como a decisão de mérito não se coaduna com as normas pertinentes à matéria do IRPF.

1 – DAS PRELIMINARES

Nas PRELIMINARES, além de suscitar a tempestividade, se insurge contra o auto de infração, argumentando que o mesmo não é claro o suficiente para que haja o pleno exercício de defesa, considerando ser este um valor constitucionalmente tutelado, previsto no art. 5, inc. LV da Constituição da República, o auto de infração deve ser anulado, nos seguintes termos:

Note-se, entretanto, que não há fundamentação legal no auto de infração quanto à forma pela qual o Recorrente tenha auferido renda. Embora se alegue que ele tenha alienado suas ações perante a CSD, ao indicar o art. 117, do RIR/99, que dispõe sobre a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital, não indica a forma pela qual este ganho de fato ocorreria.

Como demonstrado, no auto de infração se dispõe que houve ganho de capital (art. 138), o que deve ser apurado conforme o art. 123, *caput*, do RIR/99. Ocorre que o AUTO DE INFRAÇÃO não indica de qual forma, vale dizer, a partir de qual dos incisos do art. 123, apurou-se o suposto ganho de capital que o Recorrente supostamente auferiu.

(...)

Observe-se, **são os incisos deste artigo que dispõem** qual a forma de se considerar o valor da alienação, veja-se:

Art. 123. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § A- do art. 117;

II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 19 e 24).

Estes dispositivos não são especificados no auto de infração, não há a subsunção dos fatos à norma jurídica citada, sendo impossível conceber a procedência do lançamento.

Inobstante tal vício material insanável, vale destacar que a hipótese do inciso I, do art. 123, do RIR/99, não se aplica ao caso pois o Recorrente não recebeu nada em troca, a

título de torna, na incorporação de ações fiscalizadas, havendo mera substituição de ações. Então, não haveria motivo para sofrer autuação.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal (TVF), como parte integrante do auto de infração anexo às fls. 302 à 319, mais especificamente nos itens de “v” a “z”, constante às fls. 311/312, observaremos que as argumentações do recorrente no sentido de dizer que a autuação foi genérica e não específica, veremos que carece de razão, pois o fiscal autuante, foi muito objetivo e específico ao enquadrar o contribuinte na situação fática característica do fato gerador, conforme os trechos do TVF a seguir apresentados:

v. E, de modo ainda mais incisivo, o art. 38 do mesmo RIR/99 assenta que o benefício ao contribuinte, por qualquer forma ou título, é suficiente para incidência do imposto de renda (grifos nossos):

Art. 38. 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 (Lei nº 7.713, de 1988. art. 3º, § 4º).

w. Deste modo, indiferente ter o contribuinte e demais partes envolvidas empenhado esforços na titulação da operação como "substituição de ações", de fato ocorreu expressivo ganho a CARLOS ALBERTO TAVARES CARDOSO, cuja disponibilidade econômica ou jurídica, obtida em uma mutação patrimonial caracteriza a ocorrência de fato gerado de imposto de renda.

x. Como sócio que detinha a propriedade das ações incorporadas (354.000), a mudança patrimonial se concretizou no momento em que transferiu suas ações da SCC para a pessoa jurídica incorporadora CSD e simultaneamente recebeu as novas ações representativas do capital social integralizado na CSD.

y. Para as pessoas jurídicas incorporadora e incorporada, o aumento e a integralização de capital de uma e a alteração da composição societária de outra não são operações em que ocorre fato gerador do imposto de renda, mas, para os sócios pessoas físicas ou jurídicas, a transferência de suas ações na integralização de capital é forma de alienação de bens, podendo haver perda ou ganho de capital tributável pelo imposto de renda, a depender da avaliação pericial.

Para o caso concreto, a operação implicou na "(...) *transferência da titularidade da totalidade das ações da "SCC" para a "CSC", f...;*"⁶, tendo-se de fato, uma alienação ou cessão das ações da SCC adquiridas ou recebidas pela CSD. O pagamento ou retribuição por essa aquisição ou cessão foi feito pela CSD mediante entrega à fiscalizada de ações de sua emissão. E o ganho auferido por CARLOS ALBERTO TAVARES CARDOSO seria a diferença entre o custo das ações da empresa SCC que foram alienadas ou cedidas, e o valor das ações da CSD recebidas em pagamento ou retribuição.

De fato, as operações em que pessoa física está sujeita a pagar imposto de renda sobre o ganho de capital são aquelas que importem em alienação a qualquer título, conforme dispõe o art. 3º. § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988 (art. 117, §4º, do RIR/99):

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei nº 8.023, de 12.4.90). § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. § 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês. decorrentes de alienação de bens ou

direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 1º Na apuração ao ganho de capitais 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, (destacou-se)

§ 2º Note-se que, para fins tributários, não se faz necessário sequer especificar-se precisamente os contornos de definição ou titulação da operação, pois que são considerados tributáveis os ganhos advindos de alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão, de direitos à sua aquisição.

§ 3º. Embora a integralização de capital social com a transferência de ações não conste no rol das operações citadas a título de exemplificação §3º.acima colado, claramente é forma de alienação de bens. Afinal, as ações deixam de pertencer ao sócio que as transfere para a pessoa jurídica incorporadora na integralização de capital.

O Recorrente alega a nulidade do lançamento pela ausência de fundamentação e dos fatos motivadores do lançamento, o que cerceou o seu direito de defesa. Inicialmente cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa.

O procedimento fiscal teve início com a intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Início de Procedimento Fiscal, além de termo de diligência, solicitando a apresentação de esclarecimentos.

Concluído o procedimento de fiscalização, foi lavrado o auto de infração ora contestado, contendo a descrição dos fatos geradores e fundamentação legal, enfim com todas as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Logo, ao que se depreende do relatório fiscal, verifica-se ter sido observado o disposto no artigo 142 do CTN, a seguir reproduzido:

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

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

Do referido dispositivo normativo extrai-se que não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, constatando a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe efetuar o lançamento, de forma vinculada, constituindo o crédito tributário.

Da análise do relatório fiscal, verifica-se que este encontra-se devidamente acompanhado de todos os anexos dos autos de infração, sendo deles parte integrante, quando se

percebe que todos foram concebidos em total observância às disposições do artigo 142 do CTN, na medida em que todos os fundamentos de fato e de direito que ensejaram a lavratura do Auto restaram devidamente demonstrados, o que proporcionou e garantiu ao contribuinte a clara e inequívoca ciência e materialização da ocorrência do fato gerador.

A fiscalização nada mais fez do que aplicar ao caso em concreto a legislação pertinente, atribuindo ao recorrente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Assim, razão não assiste ao Recorrente quanto às alegações de que o procedimento não pode prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos fatos geradores e fundamentação legal, posto que estes não foram indicados de forma específica no relatório fiscal, maculando o processo e causando a violação da ampla defesa. Não só o TVF, como também o auto de infração, seu relatório de descrição dos fatos e enquadramento legal e os demais demonstrativos anexos trazem toda a fundamentação legal que embasou a constituição do crédito tributário.

2 – DO DIREITO

No DIREITO, o contribuinte demonstra a sua insatisfação nos pontos:

IV.I. OPERAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES - INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL - INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Neste tópico, o contribuinte argumenta que:

Conforme já exposto, o recorrente substituiu as ações que detinha na empresa SCC para a companhia CSC (cuja razão social foi posteriormente alterada para CSD), o que foi considerado pelo auditor fiscal como fato gerador do Imposto de Renda, entendendo que a substituição de ações da SCC por ações da CSD implicou em alienação com ganho de capital.

Todavia, no presente caso não se verifica a incidência da regra matriz do imposto de renda da pessoa física pois inexistem os requisitos legais para apuração de ganho de capital, restando o presente lançamento eivado de nulidade.

No caso em tela, segundo o entendimento do auditor, ocorreu uma incorporação de ações, onde houve troca de ações, sendo que aquele que inicialmente detém participação na sociedade cujas ações serão incorporadas, passa, ao final, a deter participação direta na sociedade incorporadora.

O Recorrente afirmou que na sua Impugnação ficou demonstrado que a incorporação de ações não desencadeou o fato gerador do Imposto de Renda, ao contrário do defendido pela autuação e mantido pela decisão recorrida. Por isso, em sede de recurso, o contribuinte apresentou novamente seus argumentos contestando a tributação incidente sobre o ganho de capital apurado pela incorporação de ações e afirmou que o entendimento da DRJ não merece prosperar.

Veremos nos itens a seguir os argumentos relacionados a estes insurgimentos meritosos iniciais do contribuinte.

IV.I.I. DA INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL DE PESSOA FÍSICA

Neste tópico, o contribuinte, ao mencionar a legislação que rege a matéria, cita por exemplo, o RIR/99, em seu artigo 117, que reza:

RIR/99 - Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

(...)^{4º}. 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 (Lei nº7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

Em seguida, comenta a legislação mencionada, nos seguintes termos:

Verifica-se dos dispositivos citados acima tem-se que a apuração do ganho de capital se dará através das operações de alienações a qualquer título, ou seja, para que ocorra a referida apuração do ganho de capital é necessário que haja efetivamente o recebimento de valores, não importa de que natureza (permuta, cessão de direitos, doação, etc), para que então seja possível a incidência do imposto de renda pessoa física sobre qualquer acréscimo patrimonial.

Ou seja, para apurar o ganho de capital de uma pessoa física há a necessidade que se verifique uma alienação de bens ou direitos com o *animus* de transferência de propriedade e sobre paga (regime de caixa), devendo existir acréscimo patrimonial.

Mesmo que vingassem os argumentos de que existiu apenas a permuta de ações, da análise dos elementos apresentados, temos que o recorrente ao interpretar a referida legislação, não se ateu ao fato de que os mandamentos legais explicam o que seria auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, pois o referido artigo menciona 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.

Em sua insatisfação, o contribuinte argumenta que não houve o acréscimo patrimonial. Da análise do caso em concreto verificamos que houve sim o aumento patrimonial. A partir do momento em que o contribuinte registra em sua declaração de rendimentos as ações da SCC com um determinado custo de aquisição e as mesmas se convertem em ações da CSD, por um valor de mercado bem superior, não temos porque darmos razão ao recorrente, pois a autuação baseou-se exatamente nesta diferença entre o custo de aquisição declarado e o valor de mercado atribuído às ações da CSD, por ocasião da operação da incorporação das ações, conforme bem explicado no trecho do TVF a seguir apresentado:

Para o caso concreto, a operação implicou na "(...) transferência da titularidade da totalidade das ações da "SCC" para a "CSC", f...;6, tendo-se de fato, uma alienação ou cessão das ações da SCC adquiridas ou recebidas pela CSD. O pagamento ou retribuição por essa aquisição ou cessão foi feito pela CSD mediante entrega à fiscalizada de ações de sua emissão. E o ganho auferido por CARLOS ALBERTO

TAVARES CARDOSO seria a diferença entre o custo das ações da empresa SCC que foram alienadas ou cedidas, e o valor das ações da CSD recebidas em pagamento ou retribuição.

IV.I.I.I. DA NATUREZA DA OPERAÇÃO NO CASO CONCRETO - DA MERA SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES.

Em seu recurso, o recorrente argumenta:

A operação tida pelo Fiscal, indevidamente, como alienação na verdade se tratou de uma união de duas empresas (SCC e Évora) através de um acordo com fins de expansão e consolidação de suas atividades no mercado.

Na prática foi como se estas duas empresas (SCC e Évora) tivessem se fundido numa só (CSD), contudo, tendo em vista a maior complexidade da operação de fusão, resolveram realizar apenas a substituição de suas ações (SCC e Évora) por ações da nova empresa (CSD), tornando-se aquelas subsidiárias integrais desta, mantendo-as com personalidade jurídica ativa.

Sobre esta insurgência, vejamos trechos da decisão recorrida sobre a sua manifestação:

Ora, inegavelmente, no decorrer de uma incorporação de ações ocorre alienação, pois em dado momento as ações da sociedade incorporada saem do domínio dos sócios para a propriedade da controladora, tornando-se a primeira subsidiária integral da segunda. A controladora, então, fica com a obrigação de disponibilizar ações suas àqueles sócios, mediante aumento de capital e emissão de novas ações a um certo preço. Tem-se, desse modo, um tipo de pagamento, um adimplemento de uma obrigação assumida, ainda que não efetivado em pecúnia, mas em ações.

Neste diapasão, facilmente se entende que a incorporação de ações da empresa SCC, da qual o contribuinte é sócio, tratou-se perfeitamente de uma alienação para a empresa CSD, que, em seguida, extinguiu tais papéis, substituindo-os por ações novas de sua emissão. Houve, de fato, a transferência de titularidade das ações que passam das mãos de uma empresa (SCC) a outra (CSD), ainda que brevemente, até o momento que pela extinção das ações e emissão de novas, um papel seja substituído pelo outro.

(...)

Em que pese o esforço do recorrente, não lhe assiste razão, uma vez que já foi amplamente demonstrado neste voto que, na realidade, ocorreu uma alienação de ações com um ganho de capital, considerada a diferença entre o valor unitário atribuído às ações transferidas (R\$ 92,38) e o respectivo custo unitário registrado em DIRPF (R\$ 1,00). Não é permuta, pois importa em subscrição (art. 252 da Lei 6.404/76) e esta sempre será uma obrigação pecuniária e não de troca, ainda que possa ser saldada com bens/direito (no caso, ações). A alienação em pauta, frise-se, foi materializada pela transferência de ações, dos sócios daquela que passou a ser subsidiária integral, para a empresa incorporadora, a título de subscrição de capital não com dinheiro, mas sim com ações.

(...)

A despeito dos reclamos passivos, vale lembrar que o fato gerador do imposto de renda não se reporta apenas à disponibilidade financeira, mas também à disponibilidade econômica ou jurídica, que existe desde o momento em que o acionista recebe ações da sociedade incorporadora. A partir do momento em que ele se torna proprietário das ações, tem disponibilidade jurídica (direito real), além de poder fruir dos valores agregados a elas (disponibilidade econômica). No caso concreto, diferentemente do que

aduz o interessado, nota-se ter havido a efetiva disponibilidade dos recursos aqui tributados, visto que foram utilizados na integralização à vista de quotas do FUNDO MMC6. Com efeito, relatou-se, no item "I" do TVF, que o autuado utilizou o montante de R\$ 32.703.009,00, representativo das ações recebidas da CSD, acrescido de R\$ 63.425,00, em moeda corrente, para integralizar à vista 32.766,434 quotas do Fundo MMC, totalizando um patrimônio de R\$ 32.766.434,00, conforme registrado em sua DIRPF/2011:

Diante da análise dos fatos e elementos acostados aos autos, temos que o aumento de capital da CSD com as ações da SCC não correspondeu a uma mera “troca” de ações; configurou, isto sim, uma verdadeira alienação, que, embora não caracterizada pelo pagamento em dinheiro, teve como contraprestação a subscrição das ações que o contribuinte detinha na SCC.

Inegável a coerência e precisão da decisão recorrida ao explicar o mecanismo utilizado pela autuação para caracterizar o ganho de capital, não deixando dúvidas sobre a transferência da titularidade de fato das ações da SCC para a CSD, com o respectivo ganho de capital. Portanto, não temos porque desarrazoar a referida decisão.

Em relação a este tema, considerando que o contribuinte em sua insurgência citou o entendimento de Leandro Pausen, utilizaremos também o referido autor, na obra Direito Tributário, CONSTITUIÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO, à luz da doutrina e jurisprudência, Editora Livraria do Advogado, 16ª edição, Fevereiro de 2014, página 1.365 e seguintes, para configurarmos o que seria acréscimo patrimonial:

Art. 43, II

de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (grifo nosso).

Renda e proventos de qualquer natureza: acréscimo patrimonial. Chama atenção no art. 43 do CTN a referência a “acréscimo patrimonial” como elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e proventos. Pode-se dizer, pois, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos (renda) ou de qualquer outra causa (proventos). Note-se que se está cuidando, sempre e necessariamente, do “patrimônio material do contribuinte.” (STJ, REsp 748868/RS).

Configuração do acréscimo patrimonial. Acréscimo patrimonial significa riqueza nova, de modo que corresponde ao que sobeja de todos os investimentos e despesas efetuados para a obtenção do ingresso, o que tem repercussão na apuração da base de cálculo do imposto.

- Sendo o acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda, certo é que nem todo o ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configure efetivamente acréscimo patrimonial. As indenizações em geral, como se verá adiante, não configuram o fato gerador do Imposto de Renda.

- “... propomos a definição da palavra ‘renda’ e da expressão ‘proventos de qualquer natureza’ como a mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte gerador de riqueza nova. A renda e os proventos de qualquer natureza podem originar-se de itens patrimoniais já existentes (é o caso do produto do capital) ou de outras fontes que não estes. Segundo, nos parece, para que haja acréscimo

patrimonial não existe, necessariamente, a obrigatoriedade deste ser gerador por elementos patrimoniais pré-existent. Decorre do nosso pensamento, assentado acima, que os valores recebidos a título de doações e herança podem sofrer a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que aludidos eventos representam um incremento de direitos reais e pessoais para as pessoas.” (MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O Imposto e o Conceito Constitucional*. Dialética, 1996, p. 110).

IV.I.II. DA DIFERENÇA DO PRESENTE CASO COM OUTROS CASOS JÁ JULGADOS POR ESTE COLEGIADO.

Em busca de rebater o enquadramento da autuação no presente caso, o contribuinte tenta demonstrar a diferença deste em relação aos demais julgados deste Conselho em casos similares, conforme os trechos de seu recurso, a seguir apresentados:

Vale ainda destacar que a operação ora analisada difere de outras operações já analisadas por esta colenda Turma, justamente porque inexistiu aqui os requisitos legais já destacados acima para apuração de ganho de capital na pessoa física, em especial o *animus* de transferência de propriedade de bens ou direitos, como passa a demonstrar.

Destaca-se mais uma vez que no presente caso a operação de substituição de ações das empresas originais (SCC e Évora) por ações da nova empresa (CSD) não envolveu terceiros interessados, mas apenas os sócios daquelas primeiras que se tornaram sócios entre si nesta última empresa, tornando aquelas subsidiárias integrais desta.

Por conseguinte, como já demonstrado alhures, **não houve alteração no controle societário das empresas**, porquanto as mesmas famílias continuaram como controladoras da nova empresa (CSD) na razão de 50% para cada.

Tal natureza da operação justifica a **inexistência de torna ou paga** na operação, bem como a **inexistência de acréscimo patrimonial** para quaisquer dos sócios.

(...)

Ressalta-se novamente que no presente caso a situação é deveras distinta, porquanto houve uma espécie de fusão entre as duas empresas originais (SCC e Évora), contudo para melhor viabilizar a operação optou-se por fazer apenas substituição das ações das empresas originais pelas ações da nova empresa (CSD), mantendo-as como subsidiárias integrais desta.

Vale destacar mais uma vez a figura abaixo que representa a operação fiscalizada neste caso e que muito se distingue da operação da BRF FOODS porquanto aqui houve uma mera união de duas empresas de capital fechado que atuavam no ramo de supermercados para fins de se consolidarem comercialmente mas continuaram os mesmos sócios, com o mesmo controle acionário:

(...)

Assim, inexistiu no caso destes autos o **animus de transferência de propriedade** pelos sócios que continuaram donos do mesmo patrimônio, **não havendo qualquer efeito de acréscimo ou alteração patrimonial** na operação de substituição de ações, mormente porque não houve **qualquer torna ou pagamento**.

Em sua relutância, como vemos, o contribuinte, igualmente à sua insurgência tratada no item anterior “DA NATUREZA DA OPERAÇÃO NO CASO CONCRETO - DA MERA SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES”, tenta desvirtuar a autuação, demonstrando que a mesma

não pode prosperar basicamente por não ter havido a alteração no controle societário da empresa, por não ter tido torna ou paga ou mesmo ter ensejado o acréscimo patrimonial.

Mesmo o recorrente demonstrando a distinção entre o presente caso e o da aquisição da Sadia S.A. pela Perdigão S.A., onde segundo o mesmo houve paga ou torna, conforme já demonstrado na análise do item anterior, também não merecem prosperarem os argumentos do contribuinte, pois, foi demonstrado cabalmente, o enquadramento da situação ocorrida aos mandamentos legais, onde ficou caracterizado o acréscimo patrimonial do contribuinte, independente da denominação utilizada nos rendimentos obtidos.

IV.II. DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A MATÉRIA.

O Poder Judiciário já teve a oportunidade de se manifestar sobre a matéria e assentou que não há aferição de rendimentos na substituição de ações, destacando-se a decisão abaixo do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

(...)

Do julgado exarado acima, conclui-se que a substituição de ações não implica em recebimento de valores em dinheiro, logo, não há que se falar em aumento de capital para fins de tributação do imposto de renda pessoa física, tendo em vista não se vislumbrar renda efetivamente auferida.

No mesmo sentido seguem decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

Quanto ao acórdão supratranscrito da Câmara Superior, n.º 9202-003.579, importa destacar que a situação ali analisada se enquadra exatamente ao caso em análise, porquanto tratou-se de substituição de ações que não se caracterizam hipótese de incidência do IRPF, como passa a destacar a seguir.

No tocante à jurisprudência apresentada, não obstante reconhecer a relevância dos temas e as decisões favoráveis às teses defendidas pelo recorrente, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF.

Impõe-se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros... ". Assim, não sendo parte no litígio da decisão citada, o recorrente não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada.

Vejamos o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Portanto, as decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Vale lembrar também que as decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, o que se depreende do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexistente, até o momento, norma legal que atribua às decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa tal efeito. Portanto, mesmo que reiteradas, as decisões administrativas e judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo CARF.

IV.II.I. DO CASO JULGADO PELA CÂMARA SUPERIOR DESTE CONSELHO NO ACÓRDÃO N.º 9202-003.579 E SUA SEMELHANÇA AO PRESENTE CASO.

Apesar do contribuinte suscitar o julgado através da busca em socorro às suas alegações, em relação ao referido acórdão, venho informar, que, conforme demonstrado no item anterior, somente as decisões sumuladas deste Conselho é que vinculam este colegiado.

Não há dúvidas de que o acórdão paradigma suscitado pelo contribuinte guarda estreita semelhança com o caso em questão. Apesar disso, nesta decisão, graças à sua clareza e objetividade, adoto o raciocínio desenvolvido pelo voto vencido, conforme os trechos a seguir apresentados:

Assim, de plano cabe assentar que a operação ora tratada é a incorporação de ações, prevista no art. 252, da Lei nº 6.404, de 1976, afastando-se desde já qualquer associação com a operação de incorporação de empresa, que não foi objeto do Auto de Infração. Com efeito, as peças processuais em momento algum apontam para qualquer associação ou eventual confusão envolvendo a operação autuada com a operação de incorporação de empresa.

Feitas estas considerações, verifica-se que a tributação do Imposto de Renda envolve uma série de incidências, legalmente previstas, cuja matriz encontra-se no art. 43 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“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.

(...)”

O dispositivo legal acima não deixa dúvidas acerca da abrangência da tributação do Imposto de Renda, abarcando qualquer evento que se traduza em aumento patrimonial, independentemente da denominação que seja dada à operação ou ao ganho. Nesse passo, resta cristalino que a exclusão da tributação pelo Imposto de Renda, de qualquer acréscimo patrimonial, tem de estar prevista em lei, já que a regra geral é a tributação.

Seguindo esta linha, a Lei nº 7.713, de 1988, assim dispõe:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 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**.

§ 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. (...)” (grifei).

Assim, na esteira da determinação da Lei Complementar, a Lei Ordinária buscou abarcar todas as operações que importam em alienação, inclusive arrematando o rol do § 3º com a expressão “contratos afins”, deixando claro que a relação ali contida não se esgota. Mais ainda, a Lei Ordinária claramente determina que se deve buscar a essência material dos eventuais ganhos, independentemente da denominação que lhes seja atribuída.

Destarte, não temos porque afastar a autuação, quando a mesma, de forma bem pontual e específica, consegue enquadrar os atos praticados pelo contribuinte como suficientes e necessários à ocorrência do fato gerador, conforme os descritos nas hipóteses legais.

IV.III. DA TRIBUTAÇÃO EM REGIME DE CAIXA NO CASO DE APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA

Continuando em sua discordância em relação à autuação, o contribuinte destoa no sentido de acreditar que o momento da ocorrência do fato gerador era diverso do eleito pela fiscalização, conforme trechos do seu recurso atinente à matéria a seguir apresentado:

Acaso Vossa Senhoria entenda que deve haver a tributação pelo ganho de capital contra o Recorrente, esta só pode ocorrer quando do efetivo ingresso do ganho econômico no caixa do Recorrente, ou seja, a incidência da tributação deve ser postergada para quando

da realização do valor em caixa, como assim preceitua o art. 2º, da Lei n.º 7.713/88, *in verbis*:

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

Embora a regra comporte exceções, a tributação das pessoas físicas deve ser feita de acordo com o regime de caixa, incidindo o imposto apenas - e somente se - por ocasião da efetiva percepção do rendimento.

Destarte, quando do momento da substituição das ações, mesmo que tivesse existido ganho de capital, não houve efetivo recebimento ou fluxo de recursos, ou seja, para o Recorrente não houve a disponibilidade econômica, o que só poderia ocorrer quando da venda das ações incorporadas em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Analisando as alegações do recorrente, observaremos que o mesmo entende que a ocorrência do fato gerador ocorreria apenas no momento em que ele dispusesse efetivamente de seu suposto ganho de capital. Mais uma vez, veremos que o recorrente está desprovido de razão, pois a partir do momento da concretização da operação de incorporação das ações, o contribuinte já poderia dispor das mesmas, podendo vendê-las, cedê-las ou realizar qualquer outra operação com as referidas ações, já com o novo valor de mercado.

Portanto, o ato da formalização da incorporação das ações pela CSD seria o marco divisor de águas que caracterizaria o ganho de capital, ao mesmo tempo em que deixaria o contribuinte apto a se utilizar das referidas ações da forma que melhor lhe convier, com a respectiva valorização.

Corroborando com este entendimento e para melhor esclarecimento do tema, ainda se utilizando dos ensinamentos de Leandro Pausen, na obra *Direito Tributário, CONSTITUIÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO*, à luz da doutrina e jurisprudência, Editora Livraria do Advogado, 16ª edição, Fevereiro de 2014, página 1.365 e seguintes, podemos ter um melhor entendimento do que seja aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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: (grifo nosso).

Aquisição. “Aquisição” é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter.

“Disponibilidade” é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente, é a qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário” (AURÉLIO, 2009), de que “pode dispor imediatamente ou converter em numerário” (Dicionário HOUAISS, 2009, p. 696).

Disponibilidade econômica ou jurídica. Sendo fato gerador do imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, não alcança a “mera expectativa de ganho futuro ou em potencial”. Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio.

- “A disponibilidade, tão comum ao conceito de renda, tem sentido vernacular e técnico todo próprio. O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder

assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno...” (excerto de voto vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

- “DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA...

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).” (grifo nosso). Ministro (grifo nosso). (STJ, 2ª T., REsp 983134/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, abr/08).

- “Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor.

Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.” (COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105).

Deste modo, novamente, veremos que não assiste razão ao recorrente.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto pela rejeição da preliminar arguida, para no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita