



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

Processo nº 10980.726112/2011-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.024 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente MONICA MALUCELLI DO AMARAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE AÇÕES EM VALOR MAIOR DO QUE O CONSTANTE DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

As pessoas físicas que transferirem a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos por valor superior àqueles registrados na Declaração de Ajuste Anual, estão sujeitas à incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor atribuído à integralização e o valor constante declaração para os respectivos bens e direitos.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL COM INCORPORAÇÃO DE RESERVAS DE LUCROS REALIZADO APÓS A ALIENAÇÃO DAS AÇÕES.

O aumento de capital social com incorporação de reserva de lucros realizado após a efetivação da alienação das ações não pode ser considerado no custo de aquisição das ações vendidas, pelo evidente fato de o acréscimo do capital social ter ocorrido após a operação que ensejou o ganho de capital.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arraes Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 79/84, que exige do contribuinte R\$ 233.298,60 de imposto, acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios, em razão da apuração de “GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS” com omissão de ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores, conforme termo de verificação fiscal de fls. 85/90, fato gerador ocorrido em 02/07.

A operação, conforme relatado no acórdão recorrido (fls. 110/111), ocorreu da seguinte forma:

Relata o auditor que, conforme a ata da 1ª Assembleia Geral Extraordinária da J. Malucelli Holding S/A, de 02/02/2007, a sócia Mônica Malucelli do Amaral integralizou sua participação no capital social da citada empresa mediante a entrega de 5.646.438 ações ordinárias do Paraná Banco pelo valor de R\$ 7.813.221,00, sendo emitidas na oportunidade 7.813.221 ações ordinárias nominativas.

Na sequência, cita o anexo da 1ª Assembléia Geral Extraordinária da J. Malucelli Holding S/A, consistente no Laudo de Avaliação realizado pela S. Fracaro Assessoria Contábil, a pedido da J. Malucelli Holding S/A, com a finalidade de proceder à avaliação do valor contábil de 67.757.524 ações ordinárias do Paraná Banco S.A., representativas de 67,75% do seu Capital Social, no qual ficou externada a conclusão dos peritos, atribuindo-as o valor máximo de R\$ 93.759.030,00, para fins de aumento de capital na J. Malucelli Holding S/A.

Ressalta que a entrega das ações para a J. Malucelli Holding S/A, em 02/02/07, conforme ata da 1ª Assembleia Geral Extraordinária, ocorreu antes mesmo do aumento de capital realizado pelo Paraná Banco mediante a utilização da reserva de lucros, cuja deliberação ocorreu na 64ª Assembleia Geral extraordinária do Paraná Banco, realizada em 28/02/07.

Comenta o auditor também que a avaliação feita pela Fracaro Assessoria Contábil (38,37%) representou uma valorização das ações do Paraná Banco em patamar acima do efetivo aumento do capital social do Paraná Banco, que ficou em 32%. Contudo, segundo o agente fiscal, mesmo após o aumento do capital social, o valor unitário das ações permaneceu em R\$ 1,00.

Dado este quadro, o fiscal partiu, então, para a apuração do custo de aquisição das ações do Paraná Banco que foram entregues para integralização do capital social da J. Malucelli S/A, chegando ao montante de R\$ 6.257.897,00.

Feito isto, tendo em vista o valor da alienação de R\$ 7.813.221,00 e o custo de aquisição de R\$ 6.257.897,00, apurou-se um ganho de capital de R\$ 1.555.324,00.

Cientificado do Auto de Infração - AI, o contribuinte apresentou impugnação, sendo proferido o Acórdão 07-37.396 - 6ª Turma da DRJ/FNS (fls. 110/117) com a seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE AÇÕES EM VALOR MAIOR DO QUE O CONSTANTE DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

As pessoas físicas que transferirem a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos por valor superior àqueles registrados na Declaração de Ajuste Anual, estão sujeitas à incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor atribuído à integralização e o valor constante declaração para os respectivos bens e direitos.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL COM INCORPORAÇÃO DE RESERVAS DE LUCROS REALIZADO APÓS A ALIENAÇÃO DAS AÇÕES.

O aumento de capital social com incorporação de reserva de lucros realizado após a efetivação da alienação das ações não pode ser considerado no custo de aquisição das ações vendidas, pelo evidente fato de o acréscimo do capital social ter ocorrido após a operação que ensejou o ganho de capital.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS.

As Delegacias Regionais de Julgamento são incompetentes para apreciar arguições relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos normativos federais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão em 19/6/15 (cópia de Aviso de Recebimento - AR de fl. 121), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 8/7/15, fls. 123/143 (no qual repisa argumentos apresentados na impugnação), que contém, em síntese:

Aduz que a incidência do imposto de renda pressupõe a ocorrência de fato tributário que importe em riqueza nova para a contribuinte, não bastando mera transformação da expressão de riqueza que já lhe pertença.

Explica que a recorrente promoveu a transferência das 5.646.438 ações ordinárias que possuía do Paraná Banco e em contrapartida recebeu 7.813.221 ações ordinárias da J. Malucelli Holding S/A, sendo uma relação de equivalência patrimonial. Essa operação implicou somente em uma transformação no patrimônio já detido pela recorrente. Houve na verdade a mera substituição de um bem por outro.

Acrescenta que essa operação em nenhum momento se traduziu em dinheiro, mas apenas em substituição de ações, em patamar de equivalência.

Entende que a operação de integralização em capital social de pessoa jurídica não está sujeita à incidência de imposto sobre a renda, porquanto constitui um ato típico, que não se confunde com a hipótese abstrata prevista na Lei 8.981/95, art. 23, §§ 1º e 2º, no qual foi enquadrada pela fiscalização. Cita jurisprudência.

Afirma que a integralização de determinado bem (inclusive ações) no capital social não representa aquisição econômica por parte de seu titular. Trata-se de um ato típico que não se equipara ou se assemelha a atos de comércio ou de cessão de direitos, afastando a ideia de lucro, ainda que haja oscilação de valor em razão, puramente, da avaliação do bem (ações). Cita doutrina.

Conclui que na transferência das ações realizada pela impugnante não houve sinal de riqueza nova, muito menos geração de disponibilidade econômica ou jurídica. Assim, não há como identificar em tal evento a existência de capacidade contributiva por parte da recorrente, uma vez que não resultou em possibilidade econômica de contribuir para o Erário com o pagamento de tributo. Assevera que o lançamento de ofício do imposto de renda promovido afronta o princípio da capacidade contributiva, disposto na CR/88, art. 145, § 1º.

Destaca que a transferência de ações pela recorrente não teve o condão de alterar a proporção da sua participação societária. Expõe que ficou claro que, na descrição dos fatos, a avaliação recaiu sobre todas as ações do Paraná Banco, sem repercutir na sua distribuição entre os acionistas. Essa constatação confirma que não se consumou incremento no patrimônio da recorrente no momento da entrega de suas ações do Paraná Banco mediante integralização no capital social da J. Malucelli Holding S/A.

Diz que deve prevalecer a substância sobre a forma, sendo aplicável a norma isentiva estabelecida na Lei 8.849/94, art. 3ª, § 2º, com redação dada pela Lei 9.064/95, que dispõe sobre o aumento de capital mediante incorporação de lucros ou reservas.

Explica que não fosse a questão formal da data de realização da 64ª Assembleia Geral Extraordinária que incorporou lucros que já haviam sido apurados, tributados e reservados para o aumento do capital social do Paraná Banco, por certo não teria sido sequer lavrado o auto de infração contra a recorrente. Expõe que o aumento do valor das ações da impugnante vinculou-se à incorporação de lucros para aumento do capital social do Paraná Banco.

Frisa que o fato de não terem sido emitidas novas ações, mas alterado o valor nominal das ações existentes, em nada interfere sob o aspecto tributário. Afinal, trata-se de critérios matematicamente equivalentes, que não repercutem na situação patrimonial propriamente dita.

Portanto, a seu ver, considerando que na integralização de ações no capital social da J. Malucelli Holding S/A foi computada a parcela dos lucros que cabia à impugnante - lucros esses que já haviam sido apurados, tributados e constituídos em reserva pelo Paraná Banco - , conclui-se que a diferença apontada pela fiscalização entre o "custo aquisição" e o "valor da alienação" de tais ações é isenta de imposto de renda, por força da Lei 8.849/94, art. 3º, § 2º.

Considera que se trata, na essência, de montante relacionado à utilização da reserva de lucros pelo Paraná Banco para o aumento de seu capital social, acompanhado da integralização de 67,757525% de suas ações (dentre as quais de titularidade da Impugnante) no capital social da J. Malucelli Holding S/A. Sustenta que o aspecto substancial da operação deve ser considerado e reconhecido no julgamento deste feito, buscando-se o seu real e legítimo propósito com base nas circunstâncias materiais apresentadas.

Afirma que no contexto dessa operação situa-se o ato de transferência para a holding das ações que a impugnante detinha na empresa cujo capital social foi aumentado através da incorporação da reserva de lucros.

Frisa ainda que se mantido o auto de infração, restará caracterizada o fenômeno do *bis in idem*, pela exigência do imposto de renda duas vezes sobre a mesma parcela de lucro (uma vez na pessoa jurídica do Paraná Banco e outra vez na pessoa física do recorrente), o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Requer seja julgado improcedente o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

MÉRITO

GANHO DE CAPITAL

Inicialmente, destaca-se que a atividade vinculada do agente administrativo não o permite interpretar a lei de forma diversa, devendo observar o disposto no CTN, art. 142:

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.

No presente caso a contribuinte integralizou sua participação no capital social da empresa J. Malucelli Holding S/A, mediante a entrega de 5.646.438 ações ordinárias do Paraná Banco pelo valor de R\$ 7.813.221,00, sendo emitidas na oportunidade 7.813.221 ações ordinárias nominativas.

O valor da participação societária adquirida corresponde ao que foi definido pela avaliação aprovada em assembleia.

No patrimônio do acionista ocorreu a saída das ações entregues do Paraná Banco e o ingresso das novas ações, da J. Malucelli Holding S/A.

A transferência não se deu mediante a entrega em dinheiro, mas sim em bens (ações). Assim, a transmissão da propriedade dos ativos é onerosa e mensurada em dinheiro, a partir de prévia avaliação de profissionais peritos.

A hipótese de integralização de capital por pessoa física, mediante entrega de bens, foi estabelecida no art. 23 da Lei 9.249/95:

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. (grifo nosso)

Sendo assim, a transferência de ações é uma forma de alienação em sentido amplo, sendo que a diferença a maior a favor do valor econômico em contraposição ao custo de aquisição da participação na empresa cujas ações estão sendo entregues, constitui-se em ganho de capital.

As operações que importem alienação de bens estão sujeitas à apuração de ganho de capital, de acordo com a Lei 7.713/88, art. 3º:

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

[...]

§ 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. (grifo nosso)

§ 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. (grifo nosso)

§ 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.

O imposto em questão incidirá sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, neste último incluído o ganho de capital aqui abordado, o qual é perfeitamente mensurável monetariamente.

A lei ao definir o fato gerador do imposto não se reporta à disponibilidade financeira, mas à disponibilidade econômica ou jurídica, CTN, art. 43:

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.

Para o CTN, o fato gerador do imposto se configura possível com o simples acréscimo patrimonial, não se exigindo a disponibilidade financeira ou circulação de numerário correspondente.

Vê-se, portanto, que a disponibilidade da nova riqueza em pecúnia não é requisito absoluto para a tributação da renda da pessoa física, especialmente diante da hipótese de patrimônio economicamente acrescido pela aquisição de um bem ou direito, como no caso integralização de ações mediante a entrega de ações de outra empresa. Neste caso, independentemente da conversão em pecúnia, estará configurada a realização de renda para a pessoa física a partir do instante em que o bem ou direito esteja incorporado ao seu patrimônio, ou seja, basta para a aquisição da disponibilidade da renda a possibilidade de mensuração econômica do bem ou direito e que, efetivamente, acresça riqueza ao patrimônio do contribuinte.

Frise-se que o artigo 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 recebimento de valores 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; (grifo nosso)

[...]

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;

Assim, diante da legislação aplicável, especialmente a Lei 7.713/88, art. 3º, § 3º, a conclusão não pode ser outra: o fato gerador do IRPF ocorreu no momento da operação ora tratada, e tendo sido apurado o ganho de capital, correto o lançamento fiscal que apurou o imposto devido.

Logo, não há como se acolher as alegações de que não houve disponibilidade econômica ou jurídica, de que não houve incremento patrimonial e de que não houve alteração na proporção da participação societária.

INCONSTITUCIONALIDADE

Acrescente-se que a validade ou não da lei, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, cabe ao Poder Legislativo, revê-la, ou ao Poder Judiciário, declarar sua ilegitimidade em face da Constituição. Assim, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, irrelevantes os argumentos sobre ofensa ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

INCORPORAÇÃO DE LUCROS

Não há como se acatar o argumento de que o aumento do valor das ações da impugnante vinculou-se à incorporação de lucros para aumento do capital social do Paraná Banco.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a integralização das ações da empresa J. Malucelli Holding S/A aconteceu em 2/2/07, enquanto o aumento de capital do Paraná Banco S/A, com a utilização de reservas de lucros, ocorreu em 28/2/07, logo, em data posterior à alienação.

Sendo assim, não há como atribuir ao custo das ações alienadas referido aumento de capital. Cabe aqui citar trecho do acórdão de impugnação que muito bem tratou da matéria:

Com efeito, não é possível atribuir ao custo de alienações alienadas o aumento de capital social com a utilização de reservas ocorrido posteriormente. Não se trata apenas de questão formal, como aduz o impugnante, mas de efetiva data em que cada operação foi efetivada. Prova disso é que, conforme Ata da Trigésima Assembléia Geral Ordinária e Sexagésima Quarta Assembleia Geral Extraordinária (fls 76 e 77), de 28/02/2007, na qual foi decidido pelo aumento de capital com reserva de lucros, a Sr.^a Mônica Malucelli do Amaral não participou da reunião, pois não figurava como sócio, de acordo com discriminação dos subscritores contida na própria ata.

Posto isto, não há que se falar em consideração do aumento de capital social com reserva de lucros no custo de aquisição das ações vendidas, visto que na data de sua efetivação, as ações da Sr.ª Mônica já haviam sido alienadas à J. Malucelli Holding S/A.

Tampouco pode-se falar em ocorrência "de bis in idem", porquanto o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital levantado ocorreu em momento anterior ao aumento do capital social utilizando-se a incorporação de reserva de lucros, de modo que não constituiu motivo para a valorização da participação societária do autuado. Logo, não havendo razão também para ser considerado no cálculo do custo de aquisição.

CONCLUSÃO

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou o IRPF ora lançado.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato

Do ganho de capital na operação de incorporação de ações

Dirirjo da i. relatora quanto a existência do ganho de capital passível de tributação na operação de incorporação de ações detalhadamente descrita no voto acima.

Trata-se de discussão bastante conhecida neste Conselho e com jurisprudência e doutrina na defesa de ambas as teses.

Como destacado nos debates deste julgamento, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 03/03/2015, julgou caso muito semelhante ao presente e entendeu pela não incidência do IRPF na operação, proferindo o Acórdão nº. 9202-003.579, cuja ementa restou assim redigida:

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

A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio) e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação.

Os sócios, pessoas físicas, independentemente de terem ou não aprovado a operação na assembléia de acionistas que a aprovou, devem, apenas, promover tal alteração em suas declarações de ajuste anual.

Ademais, nos termos do artigo 38, § único, do RIR/99, a tributação do imposto sobre a renda para as pessoas físicas está sujeita ao regime de caixa, sendo que, no caso, o contribuinte não recebeu nenhum numerário em razão da operação autuada.

Não se aplicam à incorporação de ações o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, nem tampouco o artigo 23 da Lei nº 9.249/95. Inexistência de fundamento legal que autorize a exigência de imposto de renda pessoa física por ganho de capital na incorporação de ações em apreço. Recurso especial negado.

Na ocasião, o i. relator designado para redigir o voto vencedor, Manoel Coelho Arruda Junior, de maneira brilhante e minuciosa abrangeu o tema por diversas perspectivas, todavia, uma delas em especial me chama a atenção, razão pela qual apresento

esta declaração de voto, por entender que a matéria, quando discutida, está passando ao largo de crucial fundamento.

Destaco alguns trechos do mencionado acórdão:

Por outro lado, não obstante as delimitações negativas que buscamos realizar, é importante salientar que o Texto Constitucional consagra o direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição da República de 1988), a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, do mesmo Diploma) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III). A tributação consiste em invasão no patrimônio do contribuinte, relativizando o seu direito de propriedade, que destaca parte de sua riqueza (a ser calculada de acordo com o referencial adotado – renda, patrimônio, faturamento, receita, dentre outros) e a entrega ao Estado, como forma de abastecimento dos cofres públicos e concretização dos valores constitucionais perseguidos pela sociedade. Esta invasão, no entanto, não pode aniquilar direitos fundamentais. A capacidade contributiva, a seu turno, impõe que o legislador capte as manifestações de riqueza, previamente estipuladas pelas regras de competência tributária.

Com essas palavras, queremos pontuar que só há renda–acréscimo patrimonial – após o confronto entre as receitas e as despesas, de modo a se tributar, efetivamente, riqueza disponível, e não um ônus, uma perda ou, enfim, qualquer decréscimo patrimonial.

Nesse diapasão, parece-nos que o vocábulo renda só pode significar o acréscimo de riqueza definitivo ao patrimônio do contribuinte, obtido após a dedução das despesas indispensáveis à manutenção da fonte produtora, verificada em determinado período de tempo. O conceito em tela distingue-se principalmente da noção de “patrimônio” (que é o conjunto estático de bens) e de “receita” (ingresso patrimonial), vez que sua configuração depende da dedução de determinadas saídas. Do contrário, ter-se-ia renda como sinônimo de receita.

Posto isso, cabe analisar se a definição do conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” realizada pelo legislador nacional complementar, é compatível com a regra de competência do artigo 153, III, da Carta Magna de 1988.

[...]

A tributação da renda só é possível quando configurada a disponibilidade –econômica ou jurídica – que denote manifestação de capacidade contributiva por parte do contribuinte. A disponibilidade econômica refere-se à efetiva disponibilidade dos recursos financeiros em caixa, enquanto a disponibilidade jurídica consiste em título jurídico, líquido e certo, que lhe permite obter, incontestavelmente, a realização em dinheiro. O importante, para que se viabilize a incidência do tributo, é que o contribuinte adquira esta disponibilidade e

manifeste capacidade econômica para arcar com a carga tributária que lhe será imposta em razão deste acréscimo.

Definir se a incorporação de ações enseja ganho de capital aos acionistas, pessoas físicas da empresa incorporada, exige domínio do conceito constitucional de renda, da sua definição à luz do Código Tributário Nacional e se há subsunção deste evento, ou não, ao critério material da hipótese de incidência da norma tributário. Ademais, é decisivo saber se esta operação societária equipara-se à alienação de bens ou direitos por meio de subscrição de ações, conforme disposto no §3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.

De nossa parte, afirmo sem qualquer receio que a incorporação de ações não se equipara à alienação de bens. Alienar tem como acepção de base a transferência de algo a outrem. O Código Civil de 2002, trata a alienação como forma de perda da propriedade, consoante o artigo 1.275, I, e se concretiza quando há um negócio jurídico bilateral, pelo qual o alienante transfere, a título gratuito ou oneroso, determinado bem ou direito ao alienatário.

Na incorporação de ações ocorre troca, permuta ou, como enuncia a Lei das Sociedades Anônimas, substituição de ações. Esta transação, frise-se, não se dá entre os acionistas da incorporada e a sociedade incorporadora, mas sim entre as duas companhias. Os acionistas da incorporada deliberam sobre a formalização da operação, mas não se exige votação unânime. O sócio que tenha recusado a incorporação, caso não exerça o seu direito de retirada, sofrerá os efeitos da operação societária, passando a ser considerado acionista da incorporadora, de quem receberá novas ações, em substituição àquelas que possuía, cabendo-lhe efetuar as alterações necessárias em sua declaração de bens.

Como se vê, no trecho acima temos as razões do redator do voto vencedor sob o prisma constitucional, ou seja, a análise da incidência ou não do ganho de capital da pessoa física sob o prisma dos conceitos constitucionais de renda que autorizam a tributação. Não se trata de declarar inconstitucional os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, mas sim de analisar a operação concreta (incorporações de ações) e os seus resultados de acordo com a previsão constitucional e decidir pela incidência ou não da tributação.

Neste ponto, fazendo jus ao brilhantismo das razões dispostas no Acórdão nº. 9202-003.579 e sendo desnecessário ser repetitivo quanto àquelas, destaco a importância desta discussão tão corrente neste Conselho passar a considerar, mais concretamente, a redação do art. 153, III, da Constituição Federal, além dos mencionados direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição da República de 1988), a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, do mesmo Diploma) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III).

Analisando a questão também sob esse prisma constitucional, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação/Remessa Necessária nº 5052793-42.2011.4.04.7000, em acórdão proferido em 01/09/2015, também entendeu pela não incidência do IRPF em operação idêntica a do presente caso, utilizando-se, inclusive, do acórdão nº. 9202-003.579 da 2ª Turma da CSRF acima mencionado. Na ocasião, o Des. Otávio Roberto Pamplona, que redigiu o voto vencedor, assim ponderou:

Pondero, ademais, que, mesmo que se considerasse a incorporação de ações como ato de alienação, não estaria a situação dos autos enquadrada no âmbito da regra matriz de incidência do IRPF. Pela simples e óbvia razão de que nem toda alienação implica em ganho de capital. Em outras palavras, a realização de uma alienação, por si só, não gera ganho de capital, cujo exemplo típico é a permuta sem torna, ainda que não coincidentes os valores dos bens permutados.

Não se aplica, portanto, na espécie, a regra constante no artigo 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/88, nem tampouco a inserta no artigo 23 da Lei nº 9.249/95, esta última um dos fundamentos básicos do ato fiscal, assim expressa:

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.

Isso porque, como exaustivamente posto na fundamentação, a incorporação de ações para a criação da subsidiária integral não se confunde com a integralização de capital. Ademais, o artigo 23, acima transcrito, prevê uma faculdade à pessoa física para optar em fazer ou não a reavaliação mercadológica das ações e, caso queira, altere os valores na sua declaração enquanto pessoa física. Já, na hipótese de criação de subsidiária integral, o caso é de avaliação obrigatória, por força da Lei das Sociedades Anônimas, o que justifica o mesmo tratamento dado à permuta sem torna, visto que, conquanto diversos os valores de aquisição e os valores de mercado, não há, aqui também, recebimento de valores, isto é, de renda tributável.

[...]

Na verdade, admitir-se a tributação como consta do ato fiscal implicaria em tributação sobre o patrimônio e não tributação sobre a renda.

Mutatis mutandis, em um exemplo simples, seria o mesmo que o legislador determinasse que fossem lançados, nas declarações de ajuste dos contribuintes pessoas físicas, os valores de seus bens imóveis de acordo com o valor do mercado no final do exercício declarado (desde 31 de dezembro 1995 congelados, portanto, sem correção dos valores; que a posterior legislação

que introduziu tardiamente a redução do ganho de capital não solveu bem a distorção - Lei nº 11.196/2005, e, ao mesmo tempo, determinasse, em razão da mais valia, que fosse ela tributada como renda, a título de ganho de capital. Ou seja, tributação sobre o patrimônio e não sobre a renda.

[...]

A tudo, ainda, pode-se acrescentar que a tributação ofenderia o princípio da capacidade contributiva, visto que, como bem posto por Ricardo Mariz de Oliveira, 'a intributabilidade nessas operações decorre do princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual, em se tratando do imposto de renda (e também da CSL), está refletido na definição dos respectivo fato gerador, contido no art. 43 do CTN, no sentido de que ele corresponde à aquisição da disponibilização econômica ou jurídica de renda, ou seja, de renda realizada', sendo certo, ainda segundo o aludido autor, que 'qualquer eventual mais-valia da ação ou bem recebido, em relação ao custo de aquisição, não passa de valor econômico que a ação ou bem dado já carregava antes do ato, mas que somente seria tributável quando alienado, e agora quando vier ser alienado o bem recebido na troca' (op. cit., p. 202 e 203, respectivamente, vide também, p. 106).

Por fim, ofenderia a regra geral de tributação da pessoa física pelo regime de caixa, a qual, só como exceção, é afastada, como, por exemplo, na hipótese do art. 23 da Lei nº 9.249/95, a qual só pode incidir por opção do próprio contribuinte, conforme regra inserta no § 2º do referido artigo, e não por imposição legal ou por discricção da administração tributária.

Assim, com base nas razões expostas, dando o devido destaque para os acórdãos proferidos pela 2ª Turma da CSRF deste Conselho (9202-003.579) e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5052793-42.2011.4.04.7000/PR), que com brilhantismo tratam exaustivamente da questão de mérito aqui discutida e analisaram a incidência ou não do IRPF sob o prisma da autorização constitucional para sua exigência, entendo que não há que se admitir a existência de ganho de capital passível de tributação na operação de incorporação de ações levada a efeito pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato