

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	11516.723572/2018-12
ACÓRDÃO	2102-003.443 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENÊ MURILO HESS DE SOUZA, DEISI BEATRIZ LAUS VAHLICK DE SOUZA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES NA CONVERSÃO EM SUBSIDIÁRIA INTEGRAL. GANHO DE CAPITAL.

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

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 12, DE 2018.

Há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas, ou derivadas destas, adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, que deu provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 01-37.767 - 4ª Turma da DRJ/BEL de 20 de março de 2020 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

O recurso voluntário foi interposto contra o Acórdão 12-109.525, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração lavrado pela DRF/Florianópolis/SC. O auto apurou um crédito tributário de ganho de capital no IRPF no valor de R\$ 14.366.772,36, referente ao ano-calendário 2014 e exercício 2015. A omissão de ganhos foi constatada devido à incorporação de ações da empresa Dudalina S/A pela Restoque Comércio e Confecções de Roupas S/A.

Em sede de impugnação o Recorrente alegou que:

1. A incorporação de ações não constitui ganho de capital, sendo uma sub-rogação, e só na alienação efetiva das ações haveria ganho tributável.
2. Não houve participação dos contribuintes na venda das ações ou alteração patrimonial significativa.
3. A exigência de IRPF violaria conceitos constitucionais de renda e capacidade contributiva, transformando-se em tributação sobre patrimônio.

4. A operação estaria isenta de imposto sobre ganho de capital, conforme legislação anterior a 1983.

O Acórdão Recorrido proferiu decisão procedente em parte, no qual destaca-se:

- Na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas, sendo a transmissão avaliada em moeda corrente.
- Não se aplica isenção de ganho de capital conforme a Lei nº 7.713/1988.
- Os princípios constitucionais são dirigidos aos legisladores e não cabem às autoridades administrativas.
- A incorporação de ações caracteriza subscrição de capital, gerando acréscimo patrimonial tributável.

Foi apresentado Recurso Voluntário, sendo que o julgamento foi convertido em diligência pela turma julgadora, 2402 em abril/2023, para verificar a aplicabilidade do Ato Declaratório PGFN nº 12/2018, que isenta do ganho de capital sobre participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por pelo menos cinco anos. A unidade de origem foi incumbida de verificar se os fatos se enquadravam nesta previsão e informasse ao sujeito passivo, abrindo prazo de 30 dias para manifestação, antes de retornar os autos ao CARF para novo julgamento.

Retorno de Diligência (fls. 2651/2657)

O "Relatório de Diligência Fiscal" lavrado em 14/02/2024 tratou da análise de isenção de imposto de renda sobre ganho de capital para Renê Murilo Hess de Souza, relacionado à alienação de ações da empresa Dudalina S/A. O relatório detalha a verificação de documentos constitutivos, atas de assembleias e alterações contratuais da empresa para avaliar se as ações se enquadram na isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/76, aplicável a ações adquiridas antes de 31/12/83 e mantidas por mais de cinco anos. Destacam-se os seguintes pontos:

1. Solicitação de Diligência:

- Solicitada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para verificar a aplicabilidade da isenção.
- Encaminhamento de documentos pelo contribuinte.

2. Documentos Analisados:

- Atos constitutivos, alterações contratuais, atas de assembleias da empresa Dudalina S/A.

3. Conclusões Fiscais:

- Apenas 75.623 ações eram diretamente de propriedade do contribuinte antes da reestruturação societária em 2014.

- Nenhuma dessas ações se qualifica para a isenção, pois todas são frutos de bonificações realizadas após 31/12/83.

4. Histórico das Empresas Relacionadas:

- Detalhamento das origens das ações da Adropar Participações S/A e Villapar Participações S/A, constituídas após 31/12/83, o que desqualifica a isenção.

5. Impacto dos Planos Econômicos:

- Considerações sobre os impactos dos planos Cruzado, Verão e Real no capital social e quantidade de ações.

6. Conclusão Final:

- Todas as 75.623 ações alienadas pelo contribuinte em 21/11/2014 derivam de bonificações e não se enquadram na isenção tributária.

- Os ganhos relativos às ações incorporadas pela Restoque não fazem jus à isenção.

O relatório conclui que não há ações qualificadas para a isenção prevista, e encaminha o processo para continuidade no CARF, nos termos seguintes (Fls. 2654/2657),:

Ao final da planilha que compõe o Anexo I, vemos que das 75.623 ações da Dudalina possuídas em 21/11/14, somente a parcela ínfima de 0,000001 ação (um milionésimo de ação) procede das 3.324.036 ações que o contribuinte detinha em 31/12/83, o que, matematicamente equivale a zero ação. Está claramente demonstrado na planilha que TODAS as 75.623 ações da Dudalina alienadas pelo contribuinte Renê Murilo Hess de Souza em 21/11/2014 são fruto de bonificações oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros efetuadas pela empresa após 31/12/83 e que, portanto, NENHUMA das 75.623 ações alienadas em 21/11/14 encontra-se ao abrigo da isenção estabelecida no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei no 1.510, de 27 de dezembro de 1976.

Como já referido alhures, é entendimento deste Serviço de Fiscalização que os ganhos relativos a 629.660 ações da empresa Dudalina incorporadas pela Restoque (481.102 ações advindas da empresa Adropar Participações S/A e 148.558 ações advindas da empresa Villapar Participações S/A) não fazem jus à isenção prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei no 1.510/76. Mesmo assim, nos Anexos II e III do presente relatório, elaboramos tabelas semelhantes àquela da empresa Dudalina, contemplando, de igual forma, a evolução do quantitativo de ações/quotas das empresas que antecederam a Adropar e a Villapar que eram de propriedade do Sr. Renê Murilo Hess de Souza em 31/12/83 até a reestruturação societária de 30 de outubro de 2014. Em ambos os casos, também não restaram quaisquer ações/quotas que pudessem aproveitar da isenção prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei no 1.510/76. Remanesceu novamente a parcela ínfima de 0,000001 ação (um milionésimo de ação) com direito à isenção.

Relativamente às 30.911 ações do espólio de Adelina Clara Hess de Souza incorporadas pela empresa Restoque, cujo ganho de capital foi lançado de forma proporcional às 25.489,50 ações da Restoque recebidas de herança pelo Sr. Renê Murilo Hess de Souza (item 2.1.2 do Relatório Fiscal que embasa o Auto de Infração - fls. 824 a 849), além de serem integralmente provenientes de ações da empresa Villapar Participações S/A - o que, por si só, já seria suficiente para afastar a isenção -, na tabela que compõe o Anexo IV - vemos que também NÃO restam ações/quotas dignas da isenção do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei no 1.510/76 quando da sua alienação em 21/11/14.

A análise se baseou na interpretação do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que exige interpretação literal da legislação sobre isenções. O relatório detalha a evolução das ações da Dudalina e das empresas que a antecederam, demonstrando que as ações alienadas não se enquadram nos requisitos para a isenção.

Manifestação do contribuinte (fls.2676/2694 e 2721/2739)

Em 15/03/2024, os contribuintes apresentaram aditamento ao Recurso Voluntário, recebido como Manifestação, conforme se transcreve.

A Receita Federal do Brasil autuou os contribuintes por suposta omissão de ganho de capital na alienação de ações da empresa Dudalina S.A., realizada mediante incorporação pela empresa Restoque Comércio de Confecções de Roupas S.A., em novembro de 2014.

Argumentos apresentado pela Recorrente:

Sub-rogação: A defesa argumenta que não houve alienação de ações, mas sim uma sub-rogação, onde as ações da Dudalina foram substituídas pelas ações da Restoque, sem qualquer ganho de capital a ser tributado.

Natureza Jurídica de Permuta: Mesmo que fosse considerada uma permuta, a troca de ações não geraria ganho de capital tributável, pois não houve aumento efetivo do patrimônio.

Isenção: A defesa sustenta que os contribuintes têm direito adquirido à isenção do IRPF sobre o ganho de capital na alienação das ações, conforme previsto no Decreto-lei nº 1.510/1976.

Em relação a isenção pleiteada, transcreve-se trecho da manifestação (Fls.2691/2693):

(..) Com a devida vênia ao relatório de diligência fiscal, cumpre destacar que não existe razão prática ou razoável, de que as participações do atuado na "Villa Participações" e na "Adropar Participações", não poderiam aproveitar a aludida isenção, por terem sido constituídas ambas em 2012.

A participação detida na Adropar Participações S/A não nasceu de sua constituição em 26/10/2012, posto que a referida empresa é resultante de cisão da Adro Administração S/A, que, por sua vez "nasce" como sociedade anônima

em 30/06/2006 por força da “Ata da Primeira Assembleia Geral Extraordinária – Transformação de Sociedade Empresária Limitada em Sociedade por Ações”, que transformou em S/A a empresa Adro Administração e Representações Comerciais Ltda., fundada em 25/09/1979, sendo o recorrente participante de seu quadro societário desde 20/03/1980. Por esta razão é que se revela absolutamente incorreta a afirmação contida no relatório de diligência fiscal, principalmente tendo em vista as considerações que passamos a relatar.

Num primeiro momento, quando da verificação fiscal que embasou o auto de infração combatido, a fiscalização teceu as seguintes argumentações:

Com relação às 75.623 ações da Dudalina já pertencentes ao contribuinte em 30/10/14, não há registro no processo da(s) data(s) em que foram adquiridas. Não houve preocupação nesse sentido, porque, conforme veremos, mesmo que tenham sido adquiridas antes de 31/12/1983, não há direito à isenção no caso de fatos geradores posteriores à vigência do art. 58 da Lei nº 7.713/88 (01/01/1989). De todo modo, enquanto o direito à isenção encontrava-se em pleno vigor (fatos geradores ocorridos até 31/12/88), essa comprovação era condição sine qua non para fruição do benefício.

Determinada a diligência justamente para demonstrar que as ações originárias foram adquiridas antes de 31/12/1983, a fiscalização superou o mérito atinente à existência do direito adquirido, porém logrou esforços para afirmar que as “os ganhos sobre 629.660 das 705.283 ações da empresa Dudalina S/A [...] derivam de participações nas empresas Adropar Participações S/A e Villapar Participações S/A, as quais não existiam em 31/12/1983”.

No caso dos autos, tanto as ações detidas antes de 31/10/2014 da Dudalina S/A, quanto as ações detidas na empresa Adropar Participações S/A, e na Villapar Participações S/A sabidamente foram adquiridas muito antes de 1983, sendo os seus ajustes ao longo do tempo decorrem de aumentos de capital por conta de aproveitamento de “Reservas de Lucros” e “Reservas para Aumento de Capital decorrentes dos efeitos de ‘correção monetária de balanço’”.

Assim, não merece prosperar o argumento da fiscalização no sentido de incluir no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros, as quais não podem ser consideradas “novas aquisições”, mas meras decorrências da participação original detida, cuja proporção não se altera.

Exatamente neste sentido vale citar precedente proferido no âmbito deste egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-calendário: 2007 IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO.

Em respeito ao instituto constitucional do direito adquirido, ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação do Decreto-Lei que instituiu a isenção de IRPF, faz jus a tal benefício se as condições para a sua concessão foram cumpridas antes da vigência da legislação posterior que transformou a isenção em hipótese de incidência.

AÇÕES BONIFICADAS. INCORPORAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS DE LUCROS AO CAPITAL SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE EFETIVO AUMENTO DO PATRIMÔNIO.

O aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não devem ser considerados como aquisição de novas participações societárias uma vez que representa mero de aumento contábil, e não um aumento efetivo, decorrente do remanejamento de valores já existentes no balanço, sem mudança efetiva na consistência do patrimônio. As ações bonificadas são expansão das ações antigas, tendo a natureza de acessões.

Havendo o reconhecimento do direito adquirido à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 em relação a determinada participação societária, o benefício fiscal também deve se estender às bonificações destas ações englobada pela isenção. (CARF. Acórdão n. 2201004.453 no Processo n. 11060.724059/201160 - Relatora: Marcelo Milton da Silva Risso, Data da Sessão: 04 de abril de 2018).

Ora, o Decreto-lei nº 1.510/1976, estabelece, em seu artigo 4º, isenção do imposto de renda sobre lucro auferido em participação societária, esclarecendo, na 2ª parte do seu artigo 5º, que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.

Isso significa, em termos práticos, que:

- a) a tributação/isenção se refere ao lucro na alienação de participação societária, e não a ágio na alienação de ações ou cotas societárias que não correspondem a aumento de participação societária; e
- b) as bonificações, justamente por não decorrer de aumento de participação societária, presumem-se adquiridas: i) a custo zero; e ii) na data da aquisição societária a que correspondem, ou seja, não são consideradas autonomamente, mas como acessório de aquisição societária anterior.

Desse modo, os recorrentes têm direito adquirido à isenção tributária prevista nos artigos 4º e 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, em relação ao lucro na alienação da participação societária da Dudalina, que detinha até 31 de dezembro de 1983, alcançando essa isenção o “lucro” na alienação de ações bonificadas (Lei nº 6.404/1976, art. 169), que correspondam a aquisições de participação societária, ocorridas até a mesma data.

Ante o exposto, resta claro que os recorrentes possuíam direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre eventual ganho de capital na alienação de suas ações, vez que atenderam as condições impostas pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-lei 1.510/1976 antes mesmo de sua revogação pela Lei nº 7.713/1988.

Por fim, anexam uma sentença proferida pelo Juízo da 14ª Vara Cível Federal de São Paulo em um caso semelhante, que reconheceu a natureza da incorporação de ações como sub-rogação e afastou a cobrança do imposto de renda (Fls. 2695/2720).

Pedidos:

- Cancelamento dos autos de infração e das exigências de IRPF, multa e juros.
- Produção de provas, juntada de documentos e realização de diligências pertinentes.

A manifestação conclui solicitando a reforma da decisão da DRJ/RJO e o cancelamento da exigência fiscal.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro, José Márcio Bittes – Relator.

No Mérito

O RECORRENTE afirma, em relação ao Acórdão recorrido que:

“Ao apreciar os argumentos suscitados pelos recorrentes, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, simplesmente decidiu ignorar as alegações dos recorrentes de inexistência de ganho de capital, e sem qualquer fundamento plausível proferiu decisão julgando improcedente a impugnação, mantendo na íntegra o crédito tributário”.

Em que pese esta argumentação, não assiste razão aos RECORRENTES, pois todos os argumentos citados já foram enfrentados pelo Acórdão Recorrido, como transcritos nos enxertos abaixo.

Ausência de participação dos RECORRENTES na incorporação (fl.1005)

Também não serve como fundamento para a inexistência de alienação a alegação de ausência de manifestação de vontade dos acionistas da companhia cujas ações são incorporadas.

Prevalece, no direito societário, o princípio majoritário. Ao se tornarem acionistas, esses manifestam sua vontade individual, passando, então, a se submeter ao princípio majoritário relativamente aos atos que exigem a manifestação de vontade da sociedade. No caso, a aprovação da operação de incorporação de

ações pela assembleia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente ocorrerá com o voto, no mínimo, de metade das ações com direito a voto. Nessa hipótese, por autorização legal, a diretoria, por conta dos seus acionistas, subscreve o aumento do capital da incorporadora. Assim, não há que se falar em ausência de manifestação de vontade.

Inexistência de Alienação (fl. 1005/1006)

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

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

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

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

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

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

O imposto em questão incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. O termo proventos de qualquer natureza é fórmula ampla da qual lançou mão o legislador para evitar controvérsias sobre o conceito de renda. Nele se inclui todo o acréscimo do patrimônio contábil do contribuinte, mensurável monetariamente. A lei ao definir o fato gerador do imposto não se reporta à disponibilidade financeira, mas sim à disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 do CTN). Tanto é assim que o art. 55 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seus incisos IV e XIII, traz exemplificativamente hipóteses de incidência em que não há percepção do valor em dinheiro.

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

(...)

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

(...)

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

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

Integralização de capital só envolveu as pessoas jurídicas com observância estrita da sua equivalência (fl. 1007)

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

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

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

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

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

Depreende-se da sua leitura que há incidência do imposto sobre ganho de capital apurado na troca de um bem por ações ou quotas de uma empresa.

A lei não faculta aos acionistas da incorporada a transmissão das ações pelo valor constante da declaração de bens. O valor da transmissão corresponde à quantidade

de ações recebidas multiplicada pelo seu valor unitário de emissão, em consonância com o aumento de capital da incorporadora, não havendo como enquadrar a situação no §1º do referido artigo.

Quanto à juntada posterior de provas ou realização de diligências, repisa-se que o momento para tais pleitos é na impugnação. Em homenagem ao princípio da verdade material, poder-se ia, em caráter excepcional admitir novas provas desde que devidamente justificadas e especificadas.

Em relação a realização de perícias, além dos requisitos já citados, é imperativo a apresentação dos motivos que as justifiquem além da formulação dos quesitos relativos às provas desejadas (art. 16, IV, Decreto 70.235/1972), o que não foi feito. Portanto, tais pleitos revelam-se inadmissíveis.

Diante de todo o exposto, cinge-se a irresignação dos RECORRENTES contra a incidência de imposto de renda por ganho de capital na incorporação de ações, razão contrária a jurisprudência majoritária do CARF, como se vê abaixo:

Numero do processo: 10280.720109/2017-78

CSRF / 2ª Turma

Data da sessão: Wed Oct 26 00:00:00 GMT-03:00 2022

Data da publicação: Thu Feb 09 00:00:00 GMT-03:00 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2012 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. **Na incorporação de ações ocorre ganho de capital, sujeito à incidência do Imposto de Renda, consistente na diferença entre o valor das ações da empresa incorporada, pertencentes ao contribuinte, e o valor das ações emitidas pela incorporadora e entregues ao sujeito passivo em substituição às ações da empresa incorporada.**

Numero da decisão: 9202-010.487

Nome do relator: ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ

Numero do processo: 16561.720130/2015-31

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Oct 28 00:00:00 GMT-03:00 2021

Data da publicação: Tue Dec 07 00:00:00 GMT-03:00 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2010 INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. MOMENTO. **Na operação de incorporação de ações, a transferência das participações societárias para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo.** A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a

renda. Há realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietária das ações.

Numero da decisão: 9202-010.047

Portanto, entendo que a atual legislação, tanto do Imposto de Renda, quando das Sociedades Anônimas, revelam-se como obstáculos intransponíveis para este Conselho, uma vez que foge a competência administrativa avaliar a constitucionalidade, justeza ou racionalidade da lei, cabendo-lhe tão somente verificar se o caso concreto se subsumi aos preceitos legais, o que foi constatado. Senão vejamos:

Lei No 6.404, De 15 De Dezembro De 1976

Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

(..).

§ 2º Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

Lei Nº 9.249, De 26 De Dezembro De 1995.

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.

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (Vide ADIN 5422)

§ 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. (Vide ADIN 5422)

§ 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.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Art. 55. São também tributáveis:

(..)

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

(..)

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

Desta feita, como bem demonstrado pelo Acórdão da Primeira Instância, reforçado pelas conclusões da diligência realizada, entendo que há perfeita aplicação da legislação citada no caso em análise.

Em relação à não incidência por eventual indisponibilidade de renda, deve-se relembrar os dispositivos legais que regem a matéria (Arts.43, I, IV e XVII c/c 55, IV), negrito meu:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.(CTN).

Seção IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

(..)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.(RIR 1999).

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

(..)

IV - gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;

(..)

XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:

(..)

§ 2º Os rendimentos de que trata o inciso XVII, quando tributados na forma do § 1º do art. 675, não serão adicionados à remuneração (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º).

(..)

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;

(..)

Portanto, verifica-se sem sombra de dúvidas que o fato gerador do IRPF não exige a realização da disponibilidade financeira, entendida, em última análise, como o ingresso de numerário, ao contrário, os dispositivos legais preveem expressamente a incidência tributária quando ocorra acréscimo patrimonial, seja na forma de bens, direitos ou espécie. Assim, a

disponibilidade jurídica, ou econômica, já são suficientes para caracterizarem a ocorrência do fato gerador questionado. Sem razão, portanto, o RECORRENTE quanto a esta alegação.

Por fim, quanto ao alegado direito a isenção por força do Ato Declaratório PGFN nº 12/2018, que isenta o ganho de capital sobre participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por pelo menos cinco anos, cumpre observar que a manifestação do contribuinte vai de encontro às conclusões da diligência fiscal, no sentido de arguir que as ações incorporadas não são frutos de bonificação e sim de aumentos de capital ocorridos com o aproveitamento de “Reservas de Lucros” e “Reservas para Aumento de Capital decorrentes dos efeitos de ‘correção monetária de balanço’”.

Tal diferenciação tem, em tese, potencial de distinção quanto ao tratamento tributário dispensado. Confira-se decisões da CSRF que delineiam este entendimento:

Numero do processo: 11060.724061/2011-39

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Dec 17 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue Feb 11 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2008 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO À ISENÇÃO. AÇÕES E BONIFICAÇÕES ADQUIRIDOS DENTRO DO PRAZO LEGAL. A alienação de ações recebidas, após 31/12/1983, a título de bonificação, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital, não sendo, portanto, abarcada pela regra isentiva presente no art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510, de 1976. É aplicável ao caso o art. 111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a legislação que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, não se admitindo interpretação extensiva, ampliativa ou analógica.

Numero da decisão: 9202-008.474

Numero do processo: 11060.724241/2011-11

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Fri Aug 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Mon Nov 01 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 AÇÕES BONIFICADAS ATÉ 31/12/1988. INCORPORAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS DE LUCROS AO CAPITAL SOCIAL. EFETIVO AUMENTO DO PATRIMÔNIO. INOCORRÊNCIA. O aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não deve ser considerado como aquisição de

novas participações societárias, uma vez que representa mero aumento contábil e não um aumento efetivo, decorrente do remanejamento de valores já existentes no balanço, sem mudança efetiva na essência do patrimônio. Assim, as ações bonificadas representam expansão das ações antigas, tendo a natureza de acessões, de sorte que, havendo o reconhecimento do direito adquirido à isenção prevista no art. 4º, d, do Decreto-Lei nº 1.510/76 em relação a determinada participação societária, o benefício fiscal deve se estender às bonificações destas ações até 31/12/1988. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. ISENÇÃO. GANHO DE CAPITAL. AÇÕES BONIFICADAS ADQUIRIDAS APÓS 31/12/1988. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, relativamente ao ganho de capital, às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1988, em decorrência de incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social. DEPÓSITO PARCIAL EM JUÍZO. DEPÓSITO ANTES DO VENCIMENTO DO TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 132 No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Numero da decisão: 9202-009.824

Numero do processo: 19311.000016/2010-17

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Feb 29 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Thu May 02 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2008 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS REGIMENTAIS E LEGAIS. Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando-se afastar o dissídio jurisprudencial, quando, atendidos os demais pressupostos regimentais e legais, restar demonstrado e comprovado que, em face de situações fático-jurídicas equivalentes, a legislação tributária foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados no âmbito da competência do CARF. Entretanto, a definição do reporte dos fatos compete aos acórdãos recorrido e paradigmas não cabendo revolvimento ou reexame de fatos e provas. O recurso especial deve tratar unicamente da matéria de direito podendo aferir a correta qualificação ou valoração dos fatos, mas não adentrar em modificar o contexto do reporte fático narrado. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA AO GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ESPECÍFICAS QUOTAS MANTIDAS POR CINCO OU MAIS ANOS NA VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. ISENÇÃO CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº

7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO DO CONTRIBUINTE QUE, NA VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI Nº 1.510/1976, PREENCHEU OS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS PARA A CONCESSÃO DA ISENÇÃO. SÚMULA Nº 544/STF. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2018. EFEITO VINCULANTE. ART. 98, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II, ALÍNEA C, DO RICARF. A isenção concedida pelo art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, que perdurou até 31/12/1988, pode ser aplicada a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713/1988, desde que já implementada a condição da isenção, sendo que esse implemento da condição significa completar cinco ou mais anos como titular das ações na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, para tanto basta a aquisição ter ocorrido até 31/12/1983. O benefício fiscal é para as específicas quotas em tal situação. A isenção conferida pelo art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, é isenção onerosa, hipótese em que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544 do STF, não poderia ser revogada se atendidos os seus requisitos, configurando-se direito adquirido à isenção. Súmula 544/STF. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Intelecção do Ato Declaratório PGFN nº 12/2018 e Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. A alienação de participação societária pode ocorrer após a revogação do art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976. BONIFICAÇÃO DE AÇÕES ("COTAS BONIFICADAS") EMITIDAS APÓS A REVOGAÇÃO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. POSTERIOR ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE ULTRATIVIDADE DO ART. 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.510/1976, QUE É NORMA INDEPENDENTE DA REGRA ISENTIVA DO ART. 4º, ALÍNEA "d". REVOGAÇÃO DA PRÓPRIA NORMA ISENTIVA. AUSÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. O ganho de capital resultante da alienação de ações advindas de bonificação de ações (cotas bonificadas) emitidas após a revogação do Decreto-Lei nº 1.510/1976, isto é, posteriormente a 31/12/1988, é tributável, considerando que não há previsão normativa conferindo ultratividade à norma do art. 5º para que, combinado com o art. 4º, 'd', se constitua em forma de exclusão do crédito tributário. Esse mesmo tratamento tributário das bonificações deve ser dispensado aos desdobramentos ou grupamentos de ações. Precedentes e consolidação de entendimento do STJ. O art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510/1976 estabelecia o dever ser de presumir que as ações bonificadas são consideradas adquiridas na data da subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem, ou seja, na data de suas ações originárias (respeitando-se a correspondente proporcionalidade em relação às ações originalmente adquiridas), todavia, uma vez revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713/1988, cessa a sua força normativa. Então, a partir de 1º/01/1989, sob a égide da Lei n.º 7.713, não há mais norma no ordenamento jurídico que autorize relacionar ou presumir a data de aquisição da bonificação à data de aquisição da participação originária

que corresponderia as ações bonificadas. Sendo assim, a data de aquisição das ações bonificadas, emitidas após 31/12/1988, corresponde ao dia de sua própria emissão. **É inaplicável a isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76, relativamente ao ganho de capital, às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1988, em decorrência de incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social.**

Numero da decisão: 9202-011.157

Neste ponto, deve-se destacar trecho do relatório de diligência, que de forma fundamentada enfrentou a questão da origem das ações em discussão:

À luz do que determina o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), de que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, os ganhos sobre 629.660 das 705.283 ações da empresa Dudalina S/A incorporadas pela empresa Restoque Comércio e Confecções de Roupas S/A, CNPJ 49.669.856/0001-43, que pertenciam ao contribuinte, não se encontram acobertadas pela isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei no 1.510, de 27 de dezembro de 1976, eis que derivam de participações nas empresas Adropar Participações S/A, CNPJ 17.278.997/0001-49 (481.102 ações), e Villapar Participações S/A, CNPJ 16.898.632/0001-54 (148.558 ações), as quais não existiam em 31/12/83. Essas empresas foram constituídas somente no ano de 2012 (fls. 423 e 424) – Tabela figura Fl.2652 (...).

Em sua peça impugnatória, o contribuinte alega que suas participações nas empresas Villapar Participações S/A e Adropar Participações S/A teriam como origem sociedades fundadas anteriormente à constituição dessas duas empresas. Em que pese não considerarmos argumento válido para fins de reconhecimento da isenção em debate - nos termos da obrigatoria literalidade estabelecida no art. 111 do CTN -, nos dois parágrafos abaixo elaboramos histórico das empresas para as avaliações que porventura se julgar pertinentes.

Como dissemos, a empresa Adropar Participações S/A, CNPJ 17.278.997/ 0001-49, foi constituída no ano-calendário 2012, fruto da cisão da empresa Adro Administração S/A, CNPJ 83.747.840/0001-40 (originalmente, Adro Administração e Representações Comerciais Ltda.). A empresa Adro Administração e Representações Comerciais Ltda. foi fundada em 23/07/79, sendo que o Sr. Renê Murilo Hess de Souza ingressou na sociedade em 20/03/80, através do aporte de parcela de suas ações cindidas da empresa Dudalina S/A (à época, Industria e Comércio Dudalina S/A). Em 30/06/2006 a empresa Adro foi transformada na sociedade por ações (Adro Administração S/A) que deu origem à Adropar Participações S/A em 2012.

A Villapar Participações S/A, CNPJ 16.898.632/0001-54, tem como origem uma cisão da empresa Villa Participações S/A, CNPJ 80.413.792/0001-65, ocorrida no ano de 2012. Tudo começou em 17/08/87 - três anos após o marco temporal de 31/12/83, frise-se -, quando houve a constituição da empresa Dudalina

Participações Ltda., CNPJ 76.837.566/0001-34, a partir de mais uma cisão da empresa Dudalina S/A (à época, Industria e Comércio Dudalina S/A). A partir da 4ª Alteração Contratual, de 31/05/2005, o CNPJ da empresa Dudalina Participações Ltda. passou a ser 80.413.792/0001-65. Em 30/04/2006 a empresa Dudalina Participações Ltda. foi transformada na sociedade por ações (Villa Participações S/A) que deu origem à Villapar Participações S/A em 2012.

Pois bem, analisando o disposto no Ato Declaratório PGFN no 12, de 25 de junho de 2018 (fls. 2650), vemos que a isenção prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei no 1.510, de 27 de dezembro de 1976, não é aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/83, incluindo-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros.

Nesse aspecto, cabe destacar que até meados da década de 1990, em função do descontrole inflacionário que assolava a economia do País, as empresas realizavam a correção monetária de seu capital social através de lançamentos contábeis de valores um tanto expressivos em contas intituladas Reserva de Correção Monetária do Capital ou simplesmente Correção Monetária do Capital. A Correção Monetária do Capital faz parte do grupo das Reservas de Capital (art. 182, § 2, da Lei no 6.404/76 - Lei das S.A.) e, portanto, em coadunação ao estabelecido no Ato Declaratório PGFN no 12, de 25 de junho de 2018, as ações bonificadas oriundas de sua incorporação ao capital social - assim como de todas as demais reservas e também dos lucros - NÃO se encontram abrigadas pela isenção estabelecida no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei no 1.510, de 27 de dezembro de 1976. A própria empresa Dudalina reconhecia, acertadamente, a natureza da conta de Correção Monetária do Capital como Reserva de Capital, como podemos observar em um dos anexos da Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 17 de agosto de 1987 (fls. 1650).

Logo, diante dos fatos diligenciados, verifica-se que, independentemente da natureza das ações incorporadas, se frutos de bonificação ou de reservas de capital, o que se depreende é que, no presente caso, dado principalmente ao período em que ocorreram tais fatos, e a mais recente decisão da CSRF, a isenção pleiteada é incabível.

Conclusão

Assim, conheço o recurso e nego-lhe provimento na totalidade, mantendo os termos do Acórdão recorrido em sua integralidade.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes – Relator.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Solicito a devida vênia ao i. Relator, a quem faço minhas homenagens de grande admiração, para discordar de seu voto apenas no tocante no encaminhamento no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário pela possibilidade de reconhecer a incorporação de ações como gatilho da tributação de IRPF.

Trata-se de um recurso voluntário interposto contra acórdão de DRJ sobre crédito tributário de R\$ 14.366.772,36, referente a ganho de capital no IRPF de 2014, devido à incorporação de ações da empresa Dudalina S/A pela Restoque S/A. A defesa do contribuinte argumentou que a incorporação não gerou ganho de capital tributável, pois se tratava de uma sub-rogação, e que as ações estariam isentas de imposto, conforme legislação anterior a 1983.

O julgamento foi convertido em diligência para verificar se as ações se enquadravam em uma isenção prevista no Ato Declaratório PGFN nº 12/2018, que aplica isenção para participações societárias adquiridas até 31/12/1983. Após análise, concluiu-se que as ações não atendiam aos requisitos para a isenção, sendo todas frutos de bonificações após 1983. A defesa manteve que as bonificações não deveriam ser tratadas como novas aquisições e que havia direito adquirido à isenção. O contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração e das exigências fiscais.

Segundo o voto vencedor, o acórdão recorrido enfrentou todos os pontos levantados, esclarecendo que, na incorporação de ações, ocorre alienação e transferência de propriedade, o que gera ganho de capital tributável. Sustenta que, mesmo sem fluxo financeiro, a operação envolve acréscimo patrimonial, justificando a tributação. Além disso, afirma que a legislação vigente e a jurisprudência do CARF apoiam a decisão de que o imposto deve ser aplicado, motivo pelo qual foi negado provimento, mantendo-se a decisão original na íntegra.

Buscarei resumir principais pontos que levei ao debate na sessão, a fim de contribuir com futuras discussões perante este CARF. Entendo que, na operação de incorporação de ações, transmite-se a totalidade das ações (e não do patrimônio), sendo que a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem, obviamente, 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 assembleia de acionistas que a aprovou, deverão, apenas, promover a alteração acima referida em suas declarações de ajuste anual.

Por sua vez, a subscrição de capital em bens é ato de alienação praticado entre o sócio e a empresa, por intermédio do qual um bem que fazia parte do patrimônio do acionista

passa a fazer parte do patrimônio da pessoa jurídica. Em contrapartida, ele recebe ações da do capital da empresa.

O artigo 23 da Lei nº 9.249/95 trata de operações de transferência de bens e direitos a título de integralização de capital, sendo, pois, inaplicável ao caso, segundo penso, na medida em que incorporação de ações não representa subscrição de capital em bens.

Pela não ocorrência de alienação, mas de mera substituição, de participação societária, entendo que não pode dar sustentação à exigência o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88.

Não se pode olvidar que de acordo com o artigo 5º, inciso II, com o artigo 37 e com o artigo 150, inciso I, todos da Constituição Federal, ao que se soma o artigo 97, incisos I e III, e § 1º, do Código Tributário Nacional — CTN, somente a lei pode instituir ou majorar tributos, bem como definir o fato gerador da obrigação tributária.

É exclusividade de lei determinar a hipótese de incidência tributária e seus elementos quantitativos — base de cálculo e alíquota.

Apenas a lei pode fixar as situações que, ocorridas no mundo fático, geram a obrigação de pagar tributo e o *quantum debeatur*. Nesse particular, o *quantum debeatur* é um elemento virtual e desassociado da realidade patrimonial, o qual é fundamentado em laudo que se embasa em elementos estimativos de um potencial rendimento futuro.

Ademais, a figura da incorporação de ações me parece muito próxima à permuta, a qual se insere como isenta de IRPF, conforme previsto no artigo 121, inciso II, do RIR/1999, segundo o qual não se sujeita à apuração de ganho de capital tributável a permuta de unidades imobiliárias sem recebimento de toma.

Sob minha ótica, também justifica o provimento do recurso voluntário o § único, do artigo 38, do RIR/99, que assim determina:

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.

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Tal regra estabelece o regime de caixa para as pessoas físicas e, inquestionavelmente, o sujeito passivo não recebeu nenhum numerário com a incorporação das ações da Dudalina no capital social.

Se a renda, para ser fiscalmente relevante, deve ser identificada em momento correlato à realização, vamos ver a renda alinhada com eventos escolhidos pela legislação tributária, como a produção, valorização, fechamento de contrato de venda, tradição, conclusão de atividade, efetivo pagamento, consumo etc..

Assim, meros eventos de valorização de ativos impedem que sejam tomados como evento de realização e há clara intributabilidade das transferências patrimoniais puras, consideradas apenas como trocas com terceiros, pois não há certeza sobre a efetiva valoração do ativo e sua liquidez.

No entanto, é certo que esse ganho “virtual” pode ser alvo de autuação fiscal, mesmo que não seja claro o evento “realização”

Haverá ganho de capital, sim, quando a contribuinte alienar, por valor superior ao custo de aquisição, a participação societária recebida em razão da incorporação de ações ora apreciada.

Nesse sentido, a alteração societária não é suficiente para transformar o ganho potencial, virtual, em ganho efetivo, realizado, dado tratar-se de mera “permutação patrimonial”, insuficiente para caracterizar a aquisição definitiva da disponibilidade da renda, como exigido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN. É nesse espírito que a neutralidade fiscal dos ganhos apurados na contabilidade no resultado da pessoa jurídica é controlada pela lei 12.973/14, devendo a participação recebida conservar o custo do bem dado, quer seja o contribuinte, pessoa física ou jurídica, até que efetivamente realize uma operação de venda do ativo e constitua um ganho realizável na forma do art. 43 do CTN.

Ademais, a tributação proposta pela corrente defendida pela RFB sobre o “ganho” não realizado da incorporação de ações recairia sobre patrimônio do contribuinte e não sobre renda, configurando verdadeiro imposto sobre a propriedade e não sobre a renda:

“Os lançamentos contábeis atrelados a contratos de permuta que reconhecem ganhos no resultado da pessoa jurídica devem ser neutralizados para efeito de apuração do Imposto de renda, devendo o bem recebido em permuta, para fins tributários, conservar o custo do bem dado, quer seja o contribuinte, pessoa física ou jurídica, até que efetivamente realize uma operação de venda do ativo e constitua um ganho realizável na forma do art. 43 do CTN. Isso porque, para a citada autora, a tributação proposta pela corrente defendida pela RFB sobre o “ganho” não realizado da permuta recairia sobre patrimônio do contribuinte e não sobre uma renda, configurando verdadeiro imposto sobre a propriedade, afrontando o citado dispositivo legal previsto no CTN”. SILVA. Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Regimes Tributário e Contábil da Permuta e a Realização da Renda. In Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira (Fernando Aurelio Zilveti, Bruno Fajerstajn e Rodrigo Maito da Silveira, Coord.) São Paulo:IBDT, 2019.

Com tais considerações, entendo que a decisão de primeira instância merece ser reformada.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto