



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720528/2015-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.564 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente SIMAO DIAS FELIPE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2010, 30/11/2011

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.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI 1.510/76.

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.

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.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO DECRETO LEI 1.510. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO APÓS PRIMEIRA ALIENAÇÃO. INVIABILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 111 DO CTN.

Transferência de bens e direitos para integralização de cotas/ações é uma forma de alienação. Assim, após esta operação de integralização, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro

auferido com a alienação das ações, pois a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, incidindo, inclusive, sobre a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento do ganho de capital ocorrido em 31/12/2010 (1ª operação) os valores da alienação das cotas das empresas Tejofran e Dimafe adquiridas até o dia 31/12/1983, inclusive os aumentos destas ocorridos mediante a capitalização de lucros ou reservas, não estão englobadas pela isenção eventual aumento do capital das mencionadas empresas ocorridos mediante a entrada de novos recursos decorrentes da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (aumento oneroso). Vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deram provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 1797/1831 interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 1770/1789 a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 2/7, lavrado em 4/3/2015, relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2010 e 30/11/2011, com ciência do RECORRENTE em 13/3/2015, conforme AR de fls. 1255.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado após identificado ganho de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores não oferecido a tributação, gerando crédito no valor de R\$ 13.874.658,24, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 9/32, a fiscalização entendeu que o RECORRENTE obteve ganho de capital na transferência de diversas ações a título de integralização do capital social da empresa Campos Elíseos Participação Empreendimentos e Administração Ltda.

Segundo a fiscalização, a legislação do imposto de renda estabelece como fato gerador da obrigação tributária a alienação, a qualquer título, de bens e direitos. A integralização das ações no capital social da Campos Elíseos implicou em transferência da propriedade das ações, o que, segundo a fiscalização, seria uma modalidade de alienação, implicando assim na ocorrência do fato gerador do ganho de capital.

Pois bem, em 31/12/2010, foram integralizadas no capital social da Campos Elíseos as quotas das seguintes sociedades:

- (1) Power Systems Comércio e Serviços Ltda., CNPJ nº 04.215.143/0001-71;
- (2) Power – Segurança e Vigilância Ltda., CNPJ nº 54.506.589/0001-23;
- (3) Eurotelecom Telecomunicações Ltda., CNPJ nº 03.603.508/0001-73
- (4) Tejofran de Saneamento e Serviços Ltda., CNPJ nº 61.288.437/0001-67;
- (5) Dimafe Agropecuária Ltda., CNPJ nº 52.236.478/0001-19;
- (6) Tamsa Comercial Importadora e Exportadora de Equipamentos de Telecomunicações e consultoria Ltda., CNPJ nº 05.497.348/0001-50; e
- (7) Agropecuária Canaã Ltda., CNPJ nº 52.229.416/0001-80.

Por sua vez, em 30/11/2011, o RECORRENTE integralizou as quotas representativas do capital social da Campos Elíseos Participação Empreendimentos e Administração Ltda. na empresa Porto Ibérica Participações S.A., incorrendo em novo fato gerador do ganho de capital.

Desse modo, a fiscalização lançou o auto de infração por ganho de capital resultante da diferença entre o custo de aquisição das quotas das empresas e o valor pelo qual tais quotas foram integralizadas no capital social das empresas resultantes (Campos Elíseos e, posteriormente, Porto Ibérica).

Destaca-se que apesar das ações estarem integralmente no nome do RECORRENTE, a fiscalização entendeu que ele era titular apenas de 50% de todas as quotas que ensejaram o presente auto de infração, posto que 50% das participações societárias listadas eram de propriedade da Sra. Maria do Rosário, cujos herdeiros Marcelo Dias e Márcio Dias (filhos do RECORRENTE) herdaram na proporção de 25% cada. Deste modo, apenas 50% do ganho de capital resultante da integralização das quotas das sociedades foi lançado em face do ora RECORRENTE, conforme tabelas abaixo (fls.25/26):

EMPRESA	VALOR DE ALIENAÇÃO DAS QUOTAS (integralização de capital) (R\$)	VALOR DE ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE SIMÃO (R\$)	VALOR DE ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE MARCELO (R\$)	VALOR DE ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE MÁRCIO (R\$)
Power Systems	100.357,72	50.178,86	25.089,43	25.089,43
Power -Seg e Vig.	15.744.460,27	7.872.230,13	3.939.115,07	3.939.115,07
Eurotelecom	17.835,69	8.917,85	4.458,92	4.458,92
Tejofran	77.508.305,81	38.754.152,91	19.377.076,45	19.377.076,45
Dimafe	5.513.666,83	2.756.833,41	1.378.416,71	1.378.416,71
Trail	-36.714,87	-36.714,87		
Agro Pec. Canaã	4.042.886,55	2.021.443,27	1.010.721,64	1.010.721,64

EMPRESA	CUSTO TOTAL DAS QUOTAS (R\$)	CUSTO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE SIMÃO (R\$)	CUSTO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE MARCELO (R\$)	CUSTO DAS QUOTAS DE PROPRIEDADE DE MÁRCIO (R\$)
Power Systems	37.499,00	18.749,50	9.374,75	9.374,75
Power -Seg e Vig.	7.749.999,00	3.874.999,50	1.937.499,75	1.937.499,75
Eurotelecom	26.999,00	13.499,50	6.749,75	6.749,75
Tejofran	25.999.999,00	12.999.999,50	6.499.999,75	6.499.999,75
Dimafe	749.985,00	374.992,50	187.496,25	187.496,25
Trail	14.000,00	14.000,00		
Agro Pec. Canaã	865.499,00	432.749,50	216.374,75	216.374,75

EMPRESA	VALOR DE ALIENAÇÃO (R\$) (I)	CUSTO DAS QUOTAS (R\$) (II)	GANHO DE CAPITAL (R\$) (III = (I) - (II))	IMPOSTO DE RENDA (R\$) (IV = III x 15%)
Power Systems	50.178,86	18.749,50	31.429,36	4.714,40
Power -Seg e Vig.	7.872.230,13	3.874.999,50	3.997.230,63	599.584,59
Eurotelecom	8.917,85	13.499,50		
Tejofran	38.754.152,91	12.999.999,50	25.754.153,41	3.863.123,01
Dimafe	2.756.833,41	374.992,50	2.381.840,91	357.276,14
Trail	-18.357,43	14.000,00		
Agro Pec. Canaã	2.021.443,27	432.749,50	1.588.693,77	238.304,07
Ganho de Capital Tributável			33.753.348,08	5.063.002,21

Na segunda operação (integralização do capital social da Porto Ibérica Participações S.A. com participação societária da Campos Elíseos), a fiscalização constatou que, em 30/11/2011, houve um aumento capital social da empresa de R\$ 1.000,00 para R\$ 125.093.553,00 (aumento no valor de R\$ 125.092.553,00), mediante integralização de 105.390.798 quotas representativas do capital social da Campos Elíseos (das quais 102.890.798 haviam sido subscritas através da operação realizada em 31/12/2010, anteriormente descrita, e 2.500.000 quotas pertenciam formalmente ao contribuinte desde a constituição da Campos Elíseos em 03/01/2000). Ou seja, o valor dessas quotas era de R\$ 105.390.798,00.

Assim como ocorreu na operação anterior, a fiscalização aplicou os efeitos do formal de partilha homologado nos autos do Inventário nº 1.817/2005 (encerrado em 13/07/2007) de Maria do Rosário Sousa Felipe, cônjuge do contribuinte, falecida em 18/07/2005, já que os bens comuns do casal foram divididos da seguinte forma: 50% do patrimônio do casal para o cônjuge meeiro (o contribuinte) e 25% para cada filho do casal (Marcelo Sousa Felipe e Márcio de Sousa Felipe). Com isso, em 30/11/2011, data desta segunda operação societária o contribuinte era formalmente (apenas nos documentos constitutivos da empresa) proprietário de 105.390.798 quotas da Campos Elíseos Participação, já que a situação jurídica advinda com a partilha dos bens de Maria do Rosário não foi espelhada nos documentos constitutivos das empresas do casal.

Conforme exposto, em decorrência da integralização de capital da Campos Elíseos com bens e direitos, em 31/12/2010, o contribuinte passou a ser proprietário de 52.695.399

quotas (50% de 105.390.798 quotas) da Campos Elíseos, e seus filhos seriam proprietários da outra metade (26.347.699,5 quotas cada). Ou seja, dessas 52.695.399 quotas, 51.445.399 foram subscritas através da primeira operação, realizada em 31/12/2010, e 1.250.000 quotas pertenciam ao contribuinte desde a constituição da Campos Elíseos em 03/01/2000.

Em decorrência da situação descrita, do valor total de integralização de capital na Porto Ibérica Participações SA, em 30/11/2011, isto é, de R\$ 125.092.553,00, R\$ 62.546.276,50 (50%) couberam ao contribuinte e R\$ 31.273.138,25 (25%) a cada um dos filhos.

Neste sentido, a fiscalização apurou novo ganho de capital, já que o valor de integralização de capital da Porto Ibérica Participações, utilizando 52.695.399 quotas da Campos Elíseos Participação, foi de R\$ 62.546.276,50, e o custo dessas quotas foi de R\$ 52.695.399,00. Portanto, o ganho de capital do contribuinte nesta segunda operação, em 30/11/2011, foi de R\$ 9.850.877,50 (R\$ 62.546.276,50 – R\$ 52.695.399,00) e o imposto de renda correspondente foi calculado em R\$ 1.477.631,63 (R\$ 9.850.877,50 x 15%).

Para ressaltar o equívoco do contribuinte ao não espelhar a situação jurídica advinda com a partilha dos bens de Maria do Rosário, a fiscalização argumentou que os filhos do contribuinte informaram na Declaração de Bens e Direitos do Exercício 2012, a situação de suas ações na Porto Ibérica Participações S.A., em 31/12/2011, pelo valor de R\$ 31.273.138,25, ou seja, pelo valor que espelha a real situação jurídica das quotas da empresa (25% para cada filho, o que sobraria 50% para o contribuinte).

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1264/1285 em 10/04/2015, conforme comprovante de fls. 1259. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

" 2. O contribuinte apresentou sua impugnação de fls. 1.264/1.285, juntamente com os documentos de fls. 1.295/1.737, por intermédio de procuradores qualificados em fls. 1.290/1.292, onde, em resumo, alega o seguinte:

2.1. A reavaliação do valor das quotas transferidas não representa ganho de capital já que não houve efetivo aumento, mas somente uma variação nominal do seu patrimônio, decorrente de uma mera reorganização societária do grupo empresarial que controla. O fato gerador do imposto somente ocorre quando há efetivo ingresso de receita ou benefício econômico; do contrário não teria como quitar a exigência, já que não obteve disponibilidade financeira.

Sustenta que:

16. Diante da ausência de efetiva transferência da propriedade, o que corrobora a afirmação de que o "substrato econômico" destas operações repousa única e exclusivamente na reorganização societária do Grupo Empresarial detido pelo Impugnante, as operações societárias realizadas não trouxeram qualquer acréscimo ao patrimônio do Impugnante. Frise-se, ele detém hoje, a mesma riqueza detida antes das mencionadas operações. Não houve ingresso de renda, ainda que tenham aumentado o

valor *nominal* do seu patrimônio na Declaração de Ajuste Anual das Pessoas Físicas.

(...)

21. Ora **não havendo acréscimo patrimonial, inexistiu o fato gerador do imposto de renda.**

22. Aplicando-se tal conceito ao caso analisado, verifica-se que não houve qualquer acréscimo patrimonial, já que o impugnante continua a deter, ainda que indiretamente, os mesmos 50% das sociedades que detinha antes das operações.

23. Mas não é só. Não obstante a manutenção pelo Impugnante do mesmo patrimônio (antes e depois das operações societárias), não houve e não há, também, o **recebimento** de qualquer rendimento.

24. Como pode o Impugnante ser obrigado a promover o recolhimento do crédito tributário em questão, se ele não possui disponibilidade financeira para tanto? Não fora por outra razão que o legislador estabeleceu o chamado "regime de caixa" para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, em prestígio a princípios que devem nortear o direito de tributar como o da *capacidade contributiva*.

2.2. Caso não se entenda pelo cancelamento do Auto pelo que já foi exposto, a cobrança deve ser cancelada em razão da isenção do imposto de renda sobre o suposto ganho de capital auferido nas transferências de quotas em comento, prevista no artigo 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/76, que estabelecia o seguinte:

"Art. 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação."

Alega que obtivera e permanecera na posse das quotas da Tejofram e da Dimafe por mais de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei 1.510/1976 e, portanto, de acordo com este dispositivo, os ganhos obtidos na alienação de participação societária estão isentos do imposto de renda quando a alienação ocorrer após cinco anos da aquisição.

Este benefício fiscal foi revogado pelo artigo 58, da Lei nº 7.713/88, mas, ao contrário do que consta do TVF, o contribuinte que manteve a participação societária pelo prazo previsto na norma revogada, cumprindo a condição estabelecida na lei, adquiriu o direito à isenção, inclusive para alienações ocorridas após a revogação do benefício fiscal.

Ao contrário do que pretende a autoridade autuante, de que a norma que concede a isenção tributária pode ser revogada a qualquer tempo, tal não se aplica ao presente caso, diante da existência de uma condição onerosa para o aproveitamento do benefício, e nem poderia ser diferente, já que tanto o artigo 178 do Código Tributário Nacional como a Súmula 544 do E. Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritos, visam à aplicação de uma das garantias basilares do Estado Democrático de Direito, a saber, a vedação à lesão ao direito adquirido, nos termos do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, também abaixo transcrito:

CTN, art. 178

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)

Súmula 544 STF

“ Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

Art. 5º, inciso XXXVI da CF/88

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

A existência de prazo para fruição do benefício representa condição onerosa, na medida em que exige que o contribuinte mantenha a participação societária em seu patrimônio em detrimento de outras formas de investimento. Como houve apenas uma reestruturação do grupo empresarial, o direito adquirido à isenção se transmite inclusive para a segunda operação, quando as cotas da Campos Elíseos Participações foram transferidas para a Porto Ibérica Participações S.A. em 2011.

2.3. O método utilizado para a avaliação das quotas foi com base no valor do patrimônio líquido contábil das empresas. No lançamento, porém, não foi excluído do valor da alienação o montante registrado no patrimônio líquido das empresas Canaã e Dimafe a título de AFAC/ Adiantamento para Futuro Aumento de Capital. Como são recursos que foram entregues às empresas pelos próprios sócios, elevando o valor do patrimônio líquido pelo qual foram avaliadas, devem integrar o custo de aquisição. Computados estes valores, verifica-se uma perda na alienação das quotas da Canaã e da Dimafe, e não um ganho de capital.

2.4. Requer, finalmente, a desconstituição do lançamento tributário para:

a) Cancelar integralmente o Auto de Infração impugnado, diante da não ocorrência do fato gerador do imposto de renda no presente caso; ou, caso assim não se entenda;

b) Cancelar integralmente o Auto de Infração impugnado, diante da não ocorrência do fato gerador do imposto de renda no presente caso, determinando-se, caso se entenda necessária, a retificação das Declarações de Imposto de Renda do impugnante do ano-calendário de 2010 e seguintes, para que reflitam tão somente o custo de aquisição das quotas sociais objeto das operações descritas nos parágrafos “1. (i)” e “1. (ii)” desta impugnação e da totalidade dos aportes realizados pelo impugnante, resguardado o gozo do benefício previsto no artigo 4º. “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76;

c) Cancelar integralmente o Auto de Infração impugnado para: (i) reconhecer o erro material consubstanciado na desconsideração da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF incidente sobre o suposto ganho de capital auferido quando da integralização das quotas das empresas Tejofran e Dimafe no capital da campos Elíseos e Porto Ibérica; e (ii) reconhecer o erro material

consubstanciado na desconsideração do custo de aquisição da totalidade dos aportes realizados pelo impugnante, na apuração do suposto ganho de capital, nas operações descritas nos parágrafos “1. (i)” e “1. (ii)”, acima.

d) Caso não seja desconstituído o presente lançamento, o que se admite apenas em observância ao princípio da eventualidade, seja afastada a incidência de SELIC sobre a multa, inclusive, após a constituição definitiva do presente lançamento, haja vista expressa falta de previsão legal;

e) Além da prova documental anexada, requer-se a produção de prova pericial contábil visando a comprovar as alegações apresentadas, em especial em relação aos valores registrados contabilmente a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital- AFAC; e

f) Que todas as intimações e publicações expedidas nesses autos sejam feitas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome de Rodrigo Mauro Dias Chohfi, OAB/SP 205.034, com escritório na Av. Nove de Julho, 5.109, 3º andar, São Paulo – SP, CEP 01407-200.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1770/1789):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2011, 2012 GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

As operações que importem alienação a qualquer título de bens e direitos estão sujeitos a apuração do ganho de capital; as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado, no entanto, se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. NÃO-INCIDÊNCIA. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 7.713/1988.

Inexiste direito adquirido a isenção, salvo se houver sido concedida a prazo certo e sob condição onerosa (CTN, art. 178). Para que possa haver a fruição do benefício, a lei isentiva deve estar em vigor no momento em que ocorre o fato gerador. Raciocínio que se aplica a hipóteses de não-incidência.

A não-incidência prevista no Decreto-lei nº 1.510/1976, art. 4º, alínea “d”, não gerou direito adquirido ao contribuinte, eis que não era onerosa e nem foi estabelecida a prazo determinado.

Está sujeita ao imposto sobre o ganho de capital a alienação de participação societária efetuada a partir de 1º de janeiro de 1989, ainda que, nessa data, já houvesse decorrido o período de cinco anos da subscrição ou aquisição da participação.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM QUOTAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Adiantamentos para futuro aumento de capital deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, por serem considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento não se concretizar. Estes adiantamentos não podem ser considerados como custo de aquisição das quotas transferidas, pois representará o custo de aquisição do novo capital eventualmente integralizado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Artigos 113, § 1º; 139; e 161, do CTN.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora legalmente estabelecida.

PERÍCIA. REALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. São, por tanto, desnecessárias quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÕES. PROCURADOR.

Não encontra amparo legal nas normas do PAF a solicitação para que as intimações sejam feitas na pessoa e domicílio profissional do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 1797/1831 em 28/09/2017.

Em suas razões, praticamente reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Ademais, alegou que *“improcede a invocação pura e simples do artigo 23 da Lei nº 9.249/95 para fins de se afirmar que há ganho de capital tributável nesta operação, pois, repita-se, não houve acréscimo patrimonial do Recorrente, estando toda esta movimentação inserida dentro do contexto de uma legítima reorganização societária”*.

Da Resolução convertendo em diligência

Durante a sessão de julgamento realizada em 09/05/2019, esta Egrégia 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara entendeu por converter o julgamento em diligência para que fosse

juntada a cópia do AR confirmando a data em que o RECORRENTE tomou ciência da decisão proferida pela DRJ, afim de averiguar a tempestividade do recurso voluntário.

Em resposta, a Delegacia da Receita Federal de origem proferiu o despacho de encaminhamento de fl. 1873 na qual alega que não foi possível juntar o AR comprovando a data da ciência do RECORRENTE tendo em vista a não localização do mesmo. Assim, o processo foi remetido para o CARF para prosseguimento no julgamento do recurso voluntário.

Da petição do Recorrente sobre o resultado da diligência

Em sua manifestação acerca da diligência fiscal, o RECORRENTE apresentou a petição de fls. 1877/1882, apresentado as razões pela qual defende a tempestividade do recurso voluntário.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Quanto à tempestividade, o recurso voluntário merece algumas considerações.

De acordo com os arts. 5º e 33 do Decreto nº 70.325/72, que regula o processo administrativo no âmbito federal, o recurso voluntário deve ser apresentado no prazo de 30 (trinta) dias corridos, excluindo-se, na sua contagem, o dia de início e incluindo-se o do vencimento.

Considerando que não foi localizado o AR para confirmar a data de ciência do RECORRENTE (fls. 1873), entendo ser aplicável o disposto no art. 23, §2º, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que considera a data de intimação (quando esta se dá por via postal) como sendo 15 dias após a data da postagem. No caso, o extrato dos correios de fls. 1840, apresentado pelo RECORRENTE, indica como data de postagem o dia 22/08/2017. Sendo assim, a data da intimação foi o dia 06/09/2017, razão pela qual o presente recurso voluntário poderia ter sido apresentado até 07/10/2017.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 28/09/2017, nos termos do carimbo de fls. 1797, razão pela qual o mesmo é tempestivo.

MÉRITO

Do ganho de capital na integralização de cotas – alienação em sentido amplo

Em apertada síntese, o presente lançamento ocorreu pois a Autoridade Fiscal identificou operação que originou ganho de capital omitido pelo RECORRENTE e que pode ser assim resumida:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS
OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS A TÍTULO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

Omissão de Ganho de Capital na transferência de quotas a título de integralização do capital social da Campos Elíseos Participação, Empreendimentos e Administração Ltda. com participações societárias diversas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	33.753.348,08	75,00

Omissão de Ganho de Capital na transferência de quotas a título de integralização do capital social da Porto Ibérica Participações S.A. com participação societária da Campos Elíseos Participação, Empreendimentos e Administração Ltda., conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/11/2011	9.850.877,50	75,00

Em que pese as longas razões apresentadas pelo RECORRENTE, assim como o detalhamento de todas as transformações societárias realizadas para formação do capital social da Campos Elíseos Participações S.A e, posteriormente, da Porto Ibérica Participações S.A., a matéria controvertida ora em análise trata da natureza jurídica atribuída à integralização de capital social através de cotas/ações representativas do capital social de outras sociedades por valor diferente do custo histórico.

Assim, resta saber se a integralização de quotas representativas do capital social das empresas (1) Power Systems Comércio e Serviços Ltda; (2) Power – Segurança e Vigilância Ltda; (3) Eurotelecom Telecomunicações Ltda; (4) Tejofran de Saneamento e Serviços Ltda; (5) Dimafe Agropecuária Ltda; (6) Tamsa Comercial Importadora e Exportadora de Equipamentos de Telecomunicações e consultoria Ltda; (7) Agropecuária Canaã Ltda, no capital social da Campos Elíseos Participações S.A [1ª operação, realizada em 31/12/2010], bem como a posterior integralização das cotas do RECORRENTE na Campos Elíseos Participações S.A no capital social da Porto Ibérica Participações S.A [2ª operação, realizada em 30/11/2011] podem ser juridicamente consideradas alienações em sentido amplo, sujeitando-se ao ganho de capital, ainda que não tenha ocorrido a “realização econômica”, ou seja, recebimento de valores, como defende o RECORRENTE.

Nos termos do §3º, do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, na apuração do ganho de capital, serão consideradas as alienações a qualquer título, a conferir:

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

(...)

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

própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (Grifou-se)

S.m.j., o dispositivo acima transcrito oferece um rol apenas exemplificativo dos casos nele abrangidos, de modo que qualquer operação que importe transferência de bens poderá ser caracterizada como alienação.

Entendo que, sendo a integralização uma operação de alienação em sentido amplo, a sua realização implica em ocorrência do fato gerador do ganho de capital,

Especificamente sobre a hipótese de integralização de capital por pessoa física, mediante entrega de bens e direitos, o art. 23 da Lei nº 9.249/95 dispõe o seguinte:

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.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, pode-se compreender que a integralização de capital representa a transferência de bens ou direitos para a pessoa jurídica. Ou seja, é uma operação que envolve uma alienação. Caso esta transferência seja feita por valor maior do que aquele constante na declaração de bens da pessoa física, a diferença será tributada pelo ganho de capital. Por outro lado, caso a transferência dos bens ou direitos seja feita pelo mesmo valor constante da declaração de bens da pessoa física, não há ganho de capital, mas isso não significa que não houve a operação de alienação; ela efetivamente existiu, somente não representou hipótese de incidência tributária por não ter valor tributável.

Consequentemente, se o valor pelo qual as ações forem integralizadas for superior ao custo delas, há ganho tributável. Este entendimento é aplicado no CARF, conforme excertos abaixo transcritos:

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Quando os bens, tanto na integralização quanto na devolução de participação no capital social, forem entregues/avaliados por montante superior ao que consta da declaração da pessoa física ou valor contábil da pessoa jurídica, a diferença a maior será tributada como ganho de capital (Inteligência dos artigos 22, § 4º e 23, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

Não seria lógico exigir ganho de capital quando os bens e direitos fossem entregues pelo valor de mercado na integralização de capital social e não se admitir a devolução destes, aos acionistas, pelo valor contábil.

(...)

(Acórdão nº 1401-002.307, julgado em 15/03/2018)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005

(...)

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO AO CAPITAL.

A integralização de capital mediante incorporação de bens ao patrimônio de empresa por valores superiores aos constantes da declaração de bens e direitos configura espécie do gênero alienação e enseja a tributação da diferença a maior como ganho de capital.

(...)

(acórdão nº 2401-005.265, datado de 05/02/2018)

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.

(...)

(acórdão nº 2401-005.024, datado de 09/08/2017)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

(...)

GANHO DE CAPITAL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS IMÓVEIS. TRANSFERÊNCIA POR VALOR SUPERIOR AO CONSTANTE DA DECLARAÇÃO DE BENS.

A pessoa física pode transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado. Caso a transferência se faça por valor superior ao valor declarado, a diferença a maior será tributada como ganho de capital.

(...)

Recurso Negado

(acórdão nº 2301-004.435, datado de 26/01/2016)

Ademais, sobre esta operação de integralização de cotas por valor maior do que o constante da declaração de bens, entendo poder aplicar-se ao caso o mesmo tratamento dado ao tema de incorporações de ações, guardadas as devidas distinções entre os institutos.

É que quando há a integralização total do capital de uma empresa em outra, nos moldes de como ocorreu nos autos, este tipo de operação societária se assemelha bastante ao instituto da incorporação de ações, já que a empresa que teve o capital aumentado mediante a integralização de cotas de uma outra passa a ser a única acionista/cotista desta última, e os sócios desta sociedade integralizada passarão a ter participação na empresa que teve o capital aumentado. Exemplo: se X e Y, os únicos sócios da empresa A, resolvem integralizar o total de suas cotas em A na empresa B (que também tem X e Y como únicos sócios), esta última passará a ter 100% da empresa A, sendo que X e Y terão, agora, cada um participação de 50% na empresa B.

Já na operação de incorporação de ações, uma companhia transfere a totalidade das ações de outra, sendo que a incorporada não se extingue, continuando a ter direitos e obrigações. A incorporadora passa a ser a única acionista da companhia cujas ações forem incorporadas. Por sua vez, os acionistas da companhia incorporada “trocam” a participação societária que tinham na incorporada por participação societária na incorporadora.

Neste ponto, entendo aplicável ao caso, por analogia, o entendimento firmado na Solução de Consulta COSIT nº 224/2014, adiante reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF EMENTA: **INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.** Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporadora **caracteriza alienação** cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30. (Grifou-se)

Este entendimento, inclusive, vem sendo amplamente aplicado neste conselho, conforme acórdãos adiante transcritos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

(...)

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES POR VALOR SUPERIOR AO VALOR CONTÁBIL. ALIENAÇÃO EM SENTIDO AMPLO. GANHO DE CAPITAL.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. A subscrição de ações pelo valor de mercado e superior ao consignado na escrituração contábil, ainda que no bojo da figura da incorporação de ações, caracteriza ganho de capital, devendo incidir a tributação correspondente.

(...)

(Acórdão nº 1402-003.730, julgado em 19/02/2019)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2010

(...)

IRPF. INCORPORAÇÃO DE QUOTAS. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de quotas, a transferência das participações societárias para o capital social da sociedade em que se ingressa caracteriza alienação em sentido amplo, sujeitando-se à apuração de ganho de capital.

(Acórdão nº 2401-005.925, julgado em 16/01/2019)

2019: De igual modo, cito o item 569 do “Perguntas e Respostas” Relativo ao IRPF

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

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

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

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

(Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 252, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30; e Solução de Consulta Cosit nº 224, de 14 de agosto de 2014)

No caso em questão, a autoridade fiscalizadora é precisa ao demonstrar o ganho obtido pelo RECORRENTE após as integralizações de cotas que deram origem ao presente auto de infração, conforme tabelas às fls. 25/26, que resumem as bases tributáveis:

EMPRESA	VALOR DE ALIENAÇÃO (R\$) (I)	CUSTO DAS QUOTAS (R\$) (II)	GANHO DE CAPITAL (R\$) III = (I) - (II)	IMPOSTO DE RENDA (R\$) IV = III x 15%
Power Systems	50.178,86	18.749,50	31.429,36	4.714,40
Power-Seg e Vig.	7.872.230,13	3.874.999,50	3.997.230,63	599.584,59
Eurotelecom	8.917,85	13.499,50		
Tejofran	38.754.152,91	12.999.999,50	25.754.153,41	3.863.123,01
Dimafe	2.756.833,41	374.992,50	2.381.840,91	357.276,14
Trail	-18.357,43	14.000,00		
Agro Pec. Canaã	2.021.443,27	432.749,50	1.588.693,77	238.304,07
Ganho de Capital Tributável			33.753.348,08	5.063.002,21

De igual modo, a autoridade fiscalizadora também demonstra o ganho de capital da segunda operação, conforme o parágrafo 59 do TVF (fl. 30), abaixo transcrito:

59. Assim, deve-se apurar novo ganho de capital auferido por Simão, já que o valor de integralização de capital da Porto Ibérica Participações, por ele realizado, utilizando 52.695.399 quotas 1 da Campos Elíseos Participação, Empreendimentos e Administração Ltda, foi de R\$62.546.276,50, e o custo dessas quotas foi de R\$52.695.399,00. Portanto, o ganho de capital de Simão Dias Felipe, em 30/11/2011, foi de R\$9.850.877,50 (R\$62.546.276,50 - R\$52.695.399,00) e o imposto de renda - correspondente monta R\$1.477.631,63 (R\$9.850.877,50 X 15%).

No presente caso, restou demonstrado que, quando da integralização, o RECORRENTE optou por reavaliar a participação societária que utilizaria em ambas as operações. No momento em houve a avaliação das cotas por peritos especializados, o valor das participações societárias a serem incorporadas foram trazidos ao valor de mercado, ou seja, valor presente.

Assim, o RECORRENTE incorreu na conduta prevista no art. 23, §2º da Lei nº 9.249/1995, o qual transcreve-se novamente:

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.

(...)

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

Conforme exposto no TVF, a integralização de ações pressupõe o aumento de capital, a valor de mercado, nas empresas que receberam as cotas como forma de integralização (primeiro a Campos Elíseos Participação e, depois, a Porto Ibérica Participações), o que permite compreender que houve um ganho por parte do RECORRENTE, pois seu patrimônio passou a ter valor mercado.

Neste sentido, é certo que a subscrição de quotas representa uma dívida do acionista para com a sociedade, no presente caso, com a Campos Elíseos Participações S.A. e, posteriormente, com a Porto Ibérica Participações S.A. A partir do momento que há quitação da

integralização por meio da entrega das ações, com base em seu valor de mercado atual, há a efetiva realização do capital, com a liquidação da obrigação assumida pelos acionistas.

A despeito de o RECORRENTE argumentar que não auferiu renda nem obteve acréscimo patrimonial nas operações, destaco que, ao interpretar o art. 43 do CTN, o Prof. Luis Eduardo Schoueri (*Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários. REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. n. 200, mai. 2012, p. 62*) dispõe o seguinte:

"Ao empregar a expressão "disponibilidade econômica ou jurídica", o legislador complementar fugiu das discussões acerca da necessidade de um efetivo ingresso de recursos, ou da licitude da atividade que gerou a renda. Econômica ou jurídica a disponibilidade, não importa: se houver esta caberá tributação. Não é necessário indagar qual a diferença entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. O legislador dispensou tal discussão: seja disponibilidade apenas econômica, seja ela apenas jurídica, seja, enfim, econômica e jurídica, de qualquer modo haverá tributação. O que importa - e isso é relevante para o legislador complementar - é haver alguma disponibilidade. Se não houver disponibilidade, não há tributação."

Ou seja, havendo alguma disponibilidade, ainda que apenas jurídica, e sem ingresso de recurso, há hipótese de incidência do imposto de renda. No caso, a reorganização societária realizada pelo contribuinte provocou um grande aumento no seu patrimônio declarado. De acordo Declaração de Bens e Direitos às fls. 1246/1250, o valor das participações das empresas integralizadas nas operações somavam R\$ 18.089.775,00 antes das operações. Estes valores foram zerado com as integralizações e deram lugar à participação na Porto Ibérica avaliada em R\$ 62.546.526,75, um incremento de R\$ 44.456.751,75 no patrimônio do RECORRENTE.

Por fim, cito julgado do CARF, proferido em 12/09/2018 por esta mesma 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção, no processo relativo ao Sr. Antônio Dias Felipe (acórdão nº 2201-004.689, de relatoria do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso), sócio do RECORRENTE nas empresas envolvidas em todas as operações societárias dos presentes autos. Naquela oportunidade, foi negado provimento a este tópico do Recurso Voluntário, por unanimidade, a respeito da mesma operação societária de integralização de cotas ora tratada (a diferença foi que, na 2ª operação societária, o Sr. Antônio transferiu as cotas de sua titularidade, com mesmo valor nominal, para a Vilamoura Participações S.A., ao passo que o RECORRENTE integralizou no capital social da Porto Ibérica Participações):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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.

GANHOS DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO DECRETO LEI 1.510. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO APÓS PRIMEIRA ALIENAÇÃO. INVIABILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 111 DO CTN.

Transferência de bens e direitos para integralização de cotas/ações. Forma de alienação. Não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações. É que, nos termos do art. 111, II, do CTN, a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, o que impede o reconhecimento da pretensão do contribuinte, ora recorrente.

(acórdão nº 2201-004.689; julgado em 12/09/2018)

Por todo exposto, uma vez demonstrado que houve a integralização de participação societária por valor acima daquele constante da declaração de bens (em ambas as operações), resta ocorrido o ganho de capital na operação, que se configura como alienação em sentido amplo.

Do direito adquirido à isenção de IRPF em alienação de participação societária adquirida até 31/12/1983

Antes de adentrar nos aspectos fáticos do presente caso, teço os seguintes comentários sobre o tema.

O Decreto-Lei 1.510/76, ao passo que incluía a operação de alienação de participações societárias no rol de fatos geradores do IRPF em seu artigo 1º, listava as situações em que tal imposto não incidiria já no art. 4º. Dentre estas últimas hipóteses, estava incluído o caso de alienação ocorrida após decorrido o período de 05 (cinco) anos entre a aquisição ou subscrição e a efetivação da venda.

“Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos.

(...)

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.”

Estes dispositivos, contudo, foram revogados com a promulgação da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a qual determina a tributação pelo imposto de renda de *“rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989”*.

Assim, para fazer jus à isenção a RECORRENTE deve comprovar que as participações societárias por ele alienadas nos anos de 2010 e 2011 atendiam aos requisitos da isenção fiscal do Decreto-Lei nº 1.510/76 antes de sua revogação pela Lei nº 7.713/88. Em outras palavras, somente fazem jus à isenção aquelas ações que permaneceram 05 anos no patrimônio do contribuinte durante a vigência do art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76, o que reduz o caso somente à participação societária adquirida até o ano de 1983.

A possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação, dá-se o nome de “ultratividade”. Sobre a ultratividade em matéria de direito adquirido, vale destacar a lição do professor Roque Antônio Carrazza (1999, p. 555):

“Em remate, convém assinalarmos que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito mais do que imunes ao efeito retroativo da lei nova, impedem que esta, de algum modo, os desconstitua.

(...)

“Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se consumaram, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica.” (grifos acrescentados)

Em se tratando diretamente de matéria tributária, mais especificamente com relação às isenções, o direito adquirido é disciplinado pelo Código Tributário Nacional – CTN. De acordo com o art. 178 deste código, as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, exceto quando estas forem concedidas mediante determinados requisitos ou condições, as chamadas isenções condicionadas.

“Art. 178 – A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

Depreende-se, a partir da leitura deste dispositivo, que o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto. Além de que, como demonstrado anteriormente, esse direito não se esvazia com a eventual revogação póstera da norma concedente do referido benefício.

O doutrinador Aurélio Pitanga Seixas (1999, p. 164) demonstra possuir o mesmo entendimento acerca da interpretação do art. 178 do CTN quando leciona sobre o direito adquirido nas hipóteses de isenção condicionada:

“No plano normativo, como já visto, toda e qualquer norma jurídica pode ser revogada, em qualquer tempo, mesmo que contenha um prazo certo de vigência.

Não pode, nem existe qualquer dispositivo constitucional neste sentido, vedando a um legislador de uma determinada legislatura, revogar normas isencionais instituídas em legislações anteriores.

Portanto, a lei, a norma isencional, pode ser revogada, sempre e a qualquer tempo.

Como já foi examinado em capítulo anterior, se a pessoa isenta já cumpriu os requisitos e exigências fixados na norma isencional, passa a ter direito adquirido ao gozo do favor fiscal, cuja duração dependerá do tributo e do eventual prazo concedido pelo legislador.” (grifos acrescidos)

Ademais, entendo que a condição imposta para o gozo da isenção de IRPF no caso em análise – a manutenção das ações no patrimônio do contribuinte por cinco anos – é dotada de onerosidade.

É que a conservação da propriedade de ações por um prazo de cinco anos configura uma condição onerosa, vez que se tratam de bens negociáveis cujo valor sofre com as inflexões e intempéries do mercado. Além disso, estava implícito no ditame normativo do Decreto-Lei 1.510/76 que, para usufruir da isenção, deveria o contribuinte renunciar a qualquer oportunidade de negociação das cotas nos cinco anos subsequentes a sua aquisição ou subscrição. Ele deveria privar-se, então, de obter lucro imediato e certo caso optasse por desfrutar de um benefício maior – a alienação isenta de IRPF – porém incerta.

É nesse exato sentido que se posiciona o ilustre doutrinador José Souto Maior Borges (2006, p. 79-80):

“Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e os requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros.

Se nessas circunstâncias fosse juridicamente possível a cessão de plano da fruição do benefício fiscal, restabelecido total ou parcialmente, o ônus da tributação, ninguém arriscaria a seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais, particularmente em matéria de isenções. A qualquer tempo, poder-se-ia dar a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, com a superveniência da lei revogadora.” (grifos acrescidos)

Outrossim, mostra-se necessário ressaltar que a jurisprudência dos tribunais superiores demonstra a concordância destes com o entendimento de que há a configuração de direito adquirido às isenções condicionadas. O Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF, inclusive, editou a súmula nº 544, na qual posicionou-se expressamente pela configuração de direito adquirido:

“Súmula 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

Doutro lado, o Superior Tribunal de Justiça – STJ possui inúmeras decisões no sentido de considerar isentas de tributação pelo imposto de renda operações de alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-Lei 1.510/76, mesmo que a transação tenha ocorrido após a entrada em vigor da Lei nº 7.1713/88.

Esse posicionamento, vale ressaltar, foi reafirmado em recente decisão do STJ, datada de 02 de maio de 2017, proferida nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP. Confira-se, abaixo, esta decisão bem como decisões análogas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.510/76. NECESSIDADE DE IMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES ANTES DA REVOGAÇÃO. TRANSMISSÃO DO DIREITO AOS SUCESSORES DO TITULAR ANTERIOR DO BENEFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO ATRELADA À TITULARIDADE DAS AÇÕES POR CINCO ANOS. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - O acórdão adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual a isenção de Imposto sobre a Renda concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76, pode ser aplicada às alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/88, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação, não sendo, ainda, transmissível ao sucessor do titular anterior o direito ao benefício.

IV - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

V - Os Agravantes não apresentam, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp 1647630 SP 2017/0003422-0. Relatora: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento, 02/05/2017, Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescidos

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI N.1.510/1976.

- A Primeira Seção do STJ fixou o entendimento de que é isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após 5 (cinco) anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei n. 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei n. 1.510/1976. Agravo regimental improvido.

(STJ – AgRg no Ag: 1425917 AL 2011/0196692-6, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 01/12/2011, Data de Publicação: DJe 07/12/2011)

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÃO SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.

1. A discussão nos autos consiste na caracterização ou não de direito adquirido de isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei 1.510/1976 e revogada pela Lei 7.713/1988, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em janeiro de 2007, ou seja, após a revogação.

2. A legislação em regência (arts. 1º e 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76) concede isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente após decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária. Trata-se, portanto, de isenção sob condição onerosa.

3. A isenção onerosa ou condicionada não pode ser revogada ou modificada por lei. Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 544, que dispõe: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

4. Em minuciosa leitura do art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/1976, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações, se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

5. In casu, o contribuinte cumpriu os requisitos para o gozo da isenção do Imposto de Renda, nos termos da referida lei, antes mesmo da revogação da norma, tendo direito adquirido ao benefício fiscal.

6. A Primeira Seção passou a adotar orientação em sentido contrário à que foi acolhida pelo Tribunal local, entendendo ser isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei 1.510/1976. 7. Agravo Regimental não provido.

(STJ – AgRg no AgRg no REsp 1137701 RS 2009/0082320-7. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 23/08/2011, Data da Publicação: DJe 08/09/2011)

Por fim, cumpre demonstrar que este próprio Conselho Administrativo de Recursos – CARF possui acórdãos que reconhecem o direito adquirido à isenção requerida pelo RECORRENTE:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS. A HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1510/76 DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88).

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não

torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso Provido

(CARF. Acórdão n. 2102-002.967 no Processo n. 16048.000047/2008-22. Relatora: ALICE GRECCHI, Data da Sessão: 13/05/2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001

IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7713/88)

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso provido.

(CARF – Acórdão n. 2202-002.468 no Processo n. 11831.002650/2001-12. Relator: ANTONIO LOPO MARTINEZ)

No caso dos autos, o RECORRENTE, em sua impugnação, juntou (i) o instrumento particular de alteração contratual (fls. 1323/1327), demonstrando que ingressou no patrimônio da Tejofran em 1975, e (ii) o contrato social de sociedade por quotas (fls. 1438/1440), comprovando que desde janeiro/1983 era sócio da Difame.

O TVF rejeitou o pleito do RECORRENTE por entender que o direito à isenção do Decreto-Lei 1.510/76 seria aplicado apenas se o contribuinte tivesse alienado suas cotas durante o prazo de validade da referida norma antes de sua revogação através da Lei 7.713/88. A DRJ também não acolheu o pedido do contribuinte, por diversas razões, dentre as quais a inexistência de onerosidade e prazo determinado, e a não existência direito adquirido à isenção, mas apenas expectativa de direito.

Contudo, entendo que não deve prevalecer o entendimento da autoridade lançadora, pois, em 1988, quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76, estas as ações do RECORRENTE já haviam cumprido a condição exigida para o benefício de isenção: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos.

Sendo assim, já havendo a contribuinte atendido o requisito objetivo estabelecido para a concessão da isenção, é certo que possui o direito adquirido para fazer gozo desta quando entender melhor para si, independente da superveniência de Lei que revogue tal benefício. É que

a própria Constituição Federal de 1988, em nome da segurança jurídica, impediu a modificação de direito adquirido por lei posterior, mais precisamente no artigo 5º, inciso XXXVI. Confira-se:

“XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

Ademais, em 27/06/2018, foi publicado no DOU o Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, *“nas ações judiciais que fixam o entendimento de que 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 adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros)”*.

Com base nos argumentos já expostos, e com suporte no mencionado Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, entendo que o RECORRENTE tem direito à isenção prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76, somente para aquelas participações societárias adquiridas até 1983 e mantidas desde então no patrimônio do RECORRENTE.

O documento de fl. 1393 demonstra que o RECORRENTE detinha 125.000.000 de cotas na Tejofran em 1983. É possível, também, constatar que todo o aumento de capital ocorrido a partir dessa data até 1989 não foi mediante a integralização de novos bens, mas sim através de utilização de recursos da própria empresa, como a Correção Monetária do Capital Integralizado, Reservas de Capital e saldos da Conta de Lucros Acumulados (atos societários de fls. 1399/1433). A partir desta data, não é possível verificar se os aumentos de capital posteriores tenham decorrido de novas integralizações onerosas, pois o documento de fls. 67/82 não informa a que título ocorreram as alterações do capital.

O mesmo verifico para a empresa DIMAFE, pois só há documentos societários até 1984 (fls. 1438/1442), e o documento de fls. 1435/1437 não informa a que título ocorreram as alterações do capital.

Apenas é possível ter certeza que o RECORRENTE permaneceu com sua participação societária em ambas as empresas até as alienações ocorridas em 2010, pois não há informação de venda parcial de sua participação até as operações societárias objeto do presente lançamento.

Ou seja, é certo que o RECORRENTE possui participação societária nas referidas empresas desde 1983. Somente é preciso saber se a participação por ele integralizada na Campos Elíseos Participações em 31/12/2010 é a mesma participação que ele detinha em 1983, ou se houve acréscimo mediante novas integralizações feitas diretamente pelo sócio ou compras de cotas (ou seja, aumento oneroso).

Quanto aos acréscimos do capital decorrentes de integralização das contas de lucros ou reservas, entendo que tal ato não representa aquisição de nova participação societária, pois essas contas pertencem ao patrimônio líquido da empresa. Ou seja, são contas do próprio

patrimônio líquido abastecendo o capital social, e não integralização mediante capital externo. Isso porque trata-se de mero ato contábil, e não negocial. Ou seja, as capitalizações de lucros ou reservas não exerceram qualquer influência sobre a situação patrimonial do RECORRENTE.

Já tive a oportunidade de me pronunciar a respeito do assunto em voto proferido no acórdão nº 2201-003.955, de 03/10/2017, do qual extraio o seguinte trecho que utilizo como razões de decidir no presente caso:

Quando o capital social é aumentado pela capitalização de reservas, há apenas um mero remanejamento de valores já existentes no balanço. Neste caso, não há que se falar em incremento do patrimônio líquido, apenas movimentação de valores entre contas que fazem parte do PL (reservas e/ou lucros acumulados para o capital social). Sendo assim, o valor da empresa não se altera, pois não há entrada de novos recursos decorrentes da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (aumento oneroso).

Neste sentido, entendo que o aumento de capital das pessoas jurídicas por aproveitamento de reservas ou lucros não distribuídos não se revestem de aquisição de nova participação societária.

Conforme doutrina citada pelo RECORRENTE (Modesto Carvalhosa, "Comentários a Lei das Sociedades Anônimas", 3º Volume, Editora Saraiva, pág. 601:):

“O aumento mediante a capitalização de lucros ou reservas constitui mero remanejamento de valores já existentes no balanço, não havendo, conseqüentemente, mudança no volume financeiro, nem entrada de novos valores no patrimônio social, nem aumento do encargo dos acionistas (art. 106 e s.). Trata-se de aumento contábil, nominal ou gratuito, em contraposição ao aumento efetivo, real ou oneroso, que decorre da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (art. 170). Trata-se de mera transferência, parcial ou total, do montante da conta de reserva para a conta de capital. O aumento é contábil, porque a elevação do valor do capital é produzida sem mudança efetiva na consistência do patrimônio. Difere também do aumento por subscrição (art. 170), já que, somente após a homologação deste, é que o valor acrescido passa a pertencer ao patrimônio social.”.

Neste sentido, entendo que 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. Portanto, não há sentido em diferenciar estas majorações da participação societária adquirida pelo contribuinte, eis que esta última não se altera mesmo com as capitalizações apontadas pela autoridade fiscal.

(...)

Assim, os aumentos decorrentes das capitalizações dos lucros e reservas estão atrelados às respectivas participações societárias a que corresponderem, não havendo que cogitar, em razão da capitalização, a possibilidade de atribuir novas datas de aquisição de participação na sociedade. Isto porque a participação societária não se altera

Portanto, os aumentos provocados pela capitalização de lucros ou reservas não causam mudança no volume financeiro, nem representam entrada de novos valores no patrimônio social, não havendo que se falar em aquisição de novas participações societárias.

Portanto, tendo em vista o reconhecimento do direito adquirido do RECORRENTE à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 (pelo fato de ter cumprido os requisitos ainda enquanto vigorava o referido diploma legal) em relação à participação societária correspondente às empresas TEJOFRAN e DIMAFE, entendo que tal

benefício fiscal também deve se estender à valorização da mencionada participação societária mediante a capitalização de lucros ou reservas.

Portanto, resta claro que a participação do RECORRENTE no capital social da Tejofran de Saneamento e Serviços Ltda e da Dimafe Agropecuária Ltda possuíam direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física – ainda que parcial –, vez que atendeu à condição imposta pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76 antes mesmo de sua revogação pela Lei nº 7.713/88.

Diante do exposto, **entendo que há isenção parcial do IRPF sobre o ganho de capital objeto do fato gerador ocorrido em 31/12/2010 [1ª operação – transferência de quotas a título de integralização do capital social da Campos Elíseos Participação], devendo ser excluído do cálculo do lançamento sobre o ganho de capital apenas os valores relativos à operação de integralização de capital para a Campos Elíseos ocorrida em 31/12/2010 relativo às cotas das empresas TEJOFRAN e DIMAFE adquiridas até o dia 31/12/1983, mesmo que aumentadas mediante a capitalização de lucros ou reservas (pois estas constituem mero remanejamento de valores já existentes no balanço); apenas não estão englobadas pela isenção eventuais aumento do capital das mencionadas empresas ocorridos mediante a entrada de novos recursos decorrentes da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (aumento oneroso).**

Extensão dos efeitos da isenção

Contudo, quanto ao pedido de extensão dos efeitos da isenção para a alienação das mesmas cotas em relação à 2ª operação societária (integralização do capital da Campos Elíseos na empresa Porto Ibérica Participações S.A.), entendo não ser possível acolher o pleito do contribuinte. Conforme bem apontou a DRJ de origem, *“a correta interpretação do Decreto-lei nº 1.510/76 exige que as cotas sejam possuídas de forma direta (e não de forma indireta, como ocorre na espécie) e isenta apenas a primeira alienação, não havendo isenção em cadeia, ad eternum”* (fl. 1786).

Assim, não é possível a aplicação da isenção sobre a 2ª operação societária, pois esta é uma outra alienação, diversa da anterior, e sua aquisição ocorreu apenas em 2010, e não até 1983.

O benefício do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei 1.510/76, mesmo tendo sido adquirido pelo RECORRENTE antes da revogação do mencionado dispositivo, é aplicável apenas à primeira alienação superveniente à aquisição da isenção. Em outras palavras, após a realização da alienação, uma segunda operação de transferência envolvendo os mesmos ativos não está englobada pela isenção.

Neste sentido, o art. 111, II, do CTN determina que devem ser interpretadas literalmente as leis que dispunham sobre outorga de isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Ademais, esse direito à isenção é personalíssimo e não é transferido ao sucessor do titular anterior. Este entendimento está sedimentado pelo STJ, conforme decisão proferida nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP, cuja trecho da ementa expõe o seguinte sobre o tema mencionado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.510/76. NECESSIDADE DE IMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES ANTES DA REVOGAÇÃO. TRANSMISSÃO DO DIREITO AOS SUCESSORES DO TITULAR ANTERIOR DO BENEFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO ATRELADA À TITULARIDADE DAS AÇÕES POR CINCO ANOS. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

(...)

III - O acórdão adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual a isenção de Imposto sobre a Renda concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76, pode ser aplicada às alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/88, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação, não sendo, ainda, transmissível ao sucessor do titular anterior o direito ao benefício.

(...)

(STJ - AgInt no REsp 1647630 SP 2017/0003422-0. Relatora: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento, 02/05/2017, Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescentados

As operações e integralizações posteriores não estavam abrangidas pela isenção, pois, como explanado, o benefício abrangeria somente a alienação posterior ao cumprimento aos termos do Decreto-Lei n. 1.510/76 quando de sua revogação em 1988 e, ademais, o direito ao benefício não é transmissível ao sucessor do titular anterior.

Ou seja, a integralização de cotas da Campos Elíseos Participações na empresa Porto Ibérica Participações S.A., em 30/11/2011, não estava abrangida pela isenção, seja por se tratar de operação posterior àquela que teria o benefício fiscal; seja por, simplesmente, tratar de alienação de participação societária da RECORRENTE em outra empresa (Campos Elíseos Participações), diversa daquela participação que estava abrangida pela isenção (nas empresas TEJOFRAN e DIMAFE). Nota-se que o RECORRENTE não alienou, em 30/11/2011, sua participação nas empresas TEJOFRAN e DIMAFE, mas sim sua participação na Campos Elíseos Participações.

A operação abrangida pela isenção foi aquela – e somente aquela – que envolveu a integralização das contas das empresas TEJOFRAN e DIMAFE (as cotas beneficiadas pela isenção) na empresa Campos Elíseos Participações, em 31/12/2010, conforme detalhado no tópico anterior.

Ainda sobre a possibilidade de transferência e manutenção de tal direito à isenção, válido mencionar a manifestação do STJ no REsp 1683084/RJ, de Relatoria do Min. Herman

Benjamin, que apesar de envolver transmissão por sucessão *causa mortis*, entendo ser aplicável por analogia ao presente caso:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. DECRETO-LEI 1.510/76. AQUISIÇÃO POR HERANÇA. DIREITO PERSONALÍSSIMO. ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. Trata-se de ação em que busca o recorrente desconstituir acórdão que não reconheceu a possibilidade de isenção de imposto de renda sobre capital decorrente de alienação.

2. Transferida a titularidade das ações para o sucessor causa mortis, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações. É que, nos termos do art. 111, II, do CTN, a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, o que impede o reconhecimento da pretensão da impetrante, ora recorrente.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". 4. Fica prejudicada análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Recurso Especial não provido.

(REsp 1683084/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 16/10/2017)

Assim, no momento de realização das operações posteriores indicadas pelo RECORRENTE (2ª operação societária – integralização do capital da Campos Elíseos na empresa Porto Ibérica Participações S.A.), os fatos geradores não estavam acobertados pela isenção em comento.

Portanto, não merece prosperar o pleito do RECORRENTE.

O aumento do valor do custo de aquisição relativo aos AFAC

Por fim, o RECORRENTE pleiteou fosse excluído do valor da alienação o montante registrado no patrimônio líquido das empresas Canaã e Dimafe a título de AFAC – Adiantamento para Futuro Aumento de Capital.

Sobre o tema, verifico que as razões apresentadas no Recurso Voluntário são exatamente as mesmas alegações de defesa apresentadas quando da impugnação pelo RECORRENTE. Sendo assim, com base no art. 57, §3º, do RICARF, proponho a manutenção da decisão recorrida na parte que envolve este tema. Portanto, adoto, como razões de decidir, o trecho a seguir destacado da decisão da DRJ (fls. 1786/1787):

Do Acerto da Apuração do Valor da Alienação das Participações Societárias

6. O contribuinte defende que os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC's) conferidos pelos sócios das empresas Canaã e Dimafe devem ser considerados custos de aquisição das cotas, o que reduziria o ganho de capital com a alienação da participação societária.

O impugnante sustenta que os adiantamentos para futuro aumento de capital, registrados contabilmente no patrimônio líquido das empresas, foram levados em conta na reavaliação do valor de mercado das quotas alienadas. Deveriam, assim, ser incorporados ao custo de aquisição. Não importa, porém, o método adotado na reavaliação; o certo é que o que foi alienado foi a participação do contribuinte no capital integralizado das empresas, representada pelas quotas transferidas para empresa incorporadora. Não consta que tenha havido transferência de titularidade dos adiantamentos para futuro aumento de capital. Somente quando ocorrer a eventual integralização destes adiantamentos no aumento do capital destas empresas é que terá o contribuinte adquirido a participação societária correspondente. É este também o entendimento do Parecer Normativo CST 23/81 nº 23 de 01.07.1981 em seu item 3:

3 - Adiantamentos para futuro aumento de capital deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, por serem considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento não se concretizar.

Em conclusão, estes adiantamentos não podem ser considerados como custo de aquisição das quotas transferidas, pois representará o custo de aquisição do novo capital eventualmente integralizado.

Sendo assim, deve ser rejeitada a pretensão do contribuinte.

Acrescento que o art. 135 do RIR/99 disciplina que, quando houver aumento de capital ou incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição desse aumento de capital será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado:

“Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista”

O AFAC são aportes efetuados pelos sócios à sociedade para futura utilização no aumento do capital social. Neste sentido, verifica-se que o AFAC tem como característica o fato de não ser subscrito nem integralizado. Assim, ele não integra o capital social da empresa no momento em que ele é constituído, mas sim apenas em uma data futura. Logo, o capital social da empresa só irá aumentar após a mencionada subscrição do AFAC.

Portanto, reputo como correto o entendimento da DRJ, pois não se pode considerar o AFAC no custo de aquisição enquanto não houver a subscrição do mesmo, o que não restou demonstrado no presente caso.

Juros sobre Multa

De acordo com a Súmula nº 108 deste CARF, sobre a multa de ofício incidem juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, sendo a conferir:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

Portanto, deve-se rejeitar o pleito do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para excluir do lançamento do ganho de capital ocorrido em 31/12/2010 (1ª operação) os valores da alienação das cotas das empresas Tejofran e Dimafe adquiridas até o dia 31/12/1983 (inclusive os aumentos destas ocorridos mediante a capitalização de lucros ou reservas); apenas não estão englobadas pela isenção eventuais aumento do capital das mencionadas empresas ocorridos mediante a entrada de novos recursos decorrentes da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (aumento oneroso), na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim