



<b>Processo nº</b>	15504.720697/2015-20
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-007.657 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	8 de outubro de 2020
<b>Recorrente</b>	RAFAEL SABINO SALVADOR
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. DESNECESSIDADE DE REBATER TODOS OS ARGUMENTOS EMPREGADOS.

O órgão julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

A transferência de bens ou direitos a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, configura alienação. Se a transferência dos bens ou direitos tiver sido efetuada por valor superior ao da aquisição, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo interessado (fls. 343/369) contra decisão no acórdão da 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) de fls. 329/334, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 3/2/2015 (fls. 2/8), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (fls. 9/17), decorrente de procedimento fiscal com o objetivo de verificar o cumprimento de obrigações legais referentes ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) do exercício de 2011, ano-calendário 2010 e, especificamente, quanto à aquisição de participação societária informada na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda da pessoa física (DIRPF), entregue em 27/4/2011 (fls. 194/200).

### Do Lançamento

O crédito tributário objeto do presente processo, no montante de R\$ 9.882.900,00, já incluídos juros de mora (calculados até 2/2015) e multa proporcional (passível de redução) de 75%, refere-se à infração de ganhos de capital na alienação de bens e direitos - omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

De acordo com o relatado no acórdão recorrido, cujo excerto reproduz-se abaixo (fl. 330):

Motivou o lançamento de ofício a constatação pela Fiscalização de omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, no valor de R\$ 30.000.000,00, em 17/05/2010.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 09/17 detalha que, em 17/05/2010, o contribuinte Rafael Sabino Salvador subscreveu 30.000.000 (trinta milhões) de quotas do capital social da empresa Tratenge Engenharia Ltda., pelo valor de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais), integralizando esse capital social por meio da transferência do Direito sobre Pesquisa Mineral, integrante do seu patrimônio.

Acrescenta a autoridade lançadora que o Direito sobre Pesquisa Mineral - devidamente registrado no Departamento Nacional de Pesquisa Mineral – DNPM não se encontrava na declaração de bens do contribuinte do ano anterior, visto ter sido adquirido no mesmo ano da transferência, em 30/04/10, sem custo de aquisição, e transferido de seu patrimônio para a pessoa jurídica Tratenge Engenharia Ltda., a título de integralização de capital, em 17/05/10, pelo valor de R\$ 30.000.000,00, com base em Laudo de Avaliação Mineral.

Sustenta a Auditora-Fiscal que a transferência de bens ou direitos do patrimônio da pessoa física para o patrimônio da pessoa jurídica, a título de integralização de capital, está sujeita a apuração e tributação de ganhos de capital na forma da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 e suas alterações posteriores.

### Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 19/2/2015 (fls. 201/202), o contribuinte apresentou impugnação em 20/3/2015 (fls. 208/227), acompanhada de documentos (fls. 228/325) alegando em síntese, conforme resumo extraído do acórdão recorrido (fls. 330/331):

- (i) o ganho de capital, ainda que sujeito a disciplina na jurídica diversa dos demais rendimentos, não pode ser considerado um tributo à parte sendo certo que a sua tributação não prescinde da existência de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial que tenha sido adquirido, realizado e que esteja disponível. No presente caso, o ganho não está realizado, uma vez que o valor das participações recebidas é idêntico ao do bem contendo ao capital. Se algum ganho existe, ele é meramente potencial e só pode ser verificado quando os fundamentos econômicos em que baseado o laudo se verificarem juridicamente, por meio de uma venda, por exemplo;
- (ii) a disciplina jurídica do ganho de capital exige que ele esteja financeiramente realizado, ou que a sua realização possa ser presumida em razão do recebimento de ativos altamente líquidos (quase-moeda), o que certamente não é o caso de uma sociedade limitada cujas receitas sequer guardam relação com o fundamento econômico do ativo conferido ao seu capital;
- (iii) a operação de integralização de capital não pode ser comparada a uma compra e venda, uma vez que o bem ingressante (quotas) tem o mesmo valor do bem integralizado (direito minerário), o que evidencia a ocorrência de um contrato de permuta. Em contratos dessa natureza (permuta), por definição, ausente a torna, não há ganho ou perda, uma vez que os bens objeto do contrato possuem, para as partes em questão, valores equivalentes;
- (iv) configurada uma operação de permuta, não se estará diante de uma não tributação do eventual ganho, mas apenas de seu diferimento, já que o bem recebido em permuta herda o custo de aquisição do bem substituído no caso, zero, o que manterá preservado o ganho no momento de sua realização, tal como exige a Constituição;
- (v) a tributação de ganhos não realizados fere o princípio da capacidade contributiva, ao gravar o patrimônio e não a renda;
- (vi) não se pode admitir que um laudo baseado em premissas econômicas, e não jurídicas, sirva de base para a incidência do imposto de renda, uma vez que juridicamente não basta a existência econômica do ganho/acréscimo, sendo imprescindível que ele tenha sido adquirido, esteja realizado e disponível;
- (vii) a inexistência de ganho jurídico ou econômico pode ser verificada por meio de simples análise dos balancetes da Tratenge Ltda, que, mesmo tendo recebido via integralização de seu capital social direito de pesquisa mineral, ainda não explorou a referida atividade, não tendo auferido sequer um centavo de receitas oriundas de exploração mineral.

## Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 31 de agosto de 2017, a 6<sup>a</sup> Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do acórdão nº 09-64.468 - 6<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA, abaixo reproduzida (fl. 329):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

BENS E DIREITOS. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA.

Incide imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial referente ao ganho de capital apurado na transferência de bens e direitos a sociedades como forma de integralização de capital.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 21/9/2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 340), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/10/2017 (fls. 343/369), replicando as razões das impugnações em seu inteiro teor.

Os presentes recursos compuseram lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No Relatório Fiscal a autoridade lançadora descreveu minuciosamente os fatos que culminaram com a tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos no ano-calendário de 2010, mediante a transferência do Direito sobre Pesquisa Mineral, integrante do patrimônio da pessoa física para a pessoa jurídica Tratenge Engenharia Ltda, para integralização de capital em 17/5/2010, pelo valor de R\$ 30.000.000,00, com base em Laudo de Avaliação Mineral, superior ao seu respectivo custo de aquisição, sujeitando-se à incidência do imposto sobre a renda, calculado à alíquota de 15%, em regime de tributação definitiva, na forma da Instrução Normativa SRF nº 84 de 11 de outubro de 2001.

### Preliminarmente

Pertinente deixar consignado que no Memorial apresentado o Recorrente alegou que a decisão de primeira instância não se manifestou acerca do argumento da inexistência de disponibilidade de rendimento. Neste tocante, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo impugnante, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais ao julgamento, tal como jurisprudência consolidada nas Cortes Superiores (EDcl no Ag 1279319 / RS, REsp 1264897 / PE, AgRg no Ag 1299462 / MG, EDcl no REsp 811416 /SP, dentre outras).

### Do Ganho de Capital

O artigo 3º da Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988<sup>1</sup> ao tratar sobre a incidência do imposto de renda, assim dispõe:

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)

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

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

<sup>1</sup> Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

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

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Como visto, para a incidência do imposto de renda, de acordo com o § 4º da referida Lei nº 7.713 de 1988, basta o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Por sua vez, nos termos do § 3º do referido artigo acima reproduzido, considera-se alienação a operação que importa na transmissão ou promessa de transmissão de bens e direitos a qualquer título, ainda que através de instrumento particular e independente da localização dos referidos bens ou direitos, pressupondo alteração do patrimônio do seu titular, constituindo alienação as operações de 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.

No que diz respeito à integralização de capital em bens e direitos, as pessoas físicas podem transferir a pessoas jurídicas a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens e direitos ou pelo valor de mercado, observando-se neste caso o disposto no artigo 23 da 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.

No caso concreto o interessado possuía em seu patrimônio direitos correspondentes a pesquisa mineral que foram a ele cedidos a título gratuito em 30/04/2010. Esses Direitos sobre Pesquisa Mineral foram utilizados na subscrição e integralização de cotas da empresa Tratenge Engenharia Ltda em 17/05/2010, avaliadas em R\$ 30.000.000,00, sem contudo ter apurado e recolhido o correspondente imposto de renda incidente sobre tal operação de alienação.

Como relatado anteriormente no recurso o contribuinte replica os argumentos da impugnação em seu inteiro teor, de modo que, em vista do disposto no § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF

nº 343 de 2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor (fls. 332/334):

As operações que importem alienação de bens e direitos estão sujeitas à apuração de ganho de capital, na forma disposta na 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.

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

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

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

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (Os sublinhados são meus)

Conforme visto acima, o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto, inclusive os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, caso em que se enquadra o ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos com resultado positivo, ou seja, valor de venda superior ao custo de aquisição.

Além disso, a legislação tributária dispôs que, para a apuração do ganho de capital, devem ser consideradas as operações de alienação, a qualquer título, de bens e direitos de quaisquer natureza, quer seja por cessão de direitos, compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação etc.

Alienação é uma forma de perda da propriedade, que é transferida a outra pessoa. Pode se dar a título gratuito, a exemplo da doação, ou a título oneroso, o que nos interessa para o caso em apreço.

Portanto, a alienação não se dá apenas em uma operação de compra e venda, bastando que haja a transferência da propriedade do bem ou direito para que ela se configure.

Além disso, os bens e direitos sujeitos à alienação podem ser de qualquer natureza, ou seja, podem ser móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis etc, desde que possuam valor econômico, ou seja, que interfira na situação patrimonial de quem detenha, ou passe a deter esses bens e direitos.

Observa-se, assim, que o legislador pátrio não limitou quais bens e direitos estariam sujeitos à alienação, e nem a que título esta ocorreria, sendo, pois, abrangentes as situações em que pode haver o ganho de capital.

Converge para esse entendimento o que se estabeleceu no art. 23 da Lei nº 9.249, 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. (Sublinhei)

Conforme visto acima, a integralização do capital social pode ser feita por meio de transferência de bens e direitos à pessoa jurídica.

Essa integralização pode ocorrer com a entrega de dinheiro, bens móveis, imóveis, direitos creditórios à pessoa jurídica, não havendo dúvida alguma que nesse caso ocorre uma operação de alienação.

A legislação acima previu que nessa espécie de alienação, o bem ou direito pode ser transferido à pessoa jurídica pelo valor constante na declaração de ajuste anual. Nesse caso, a pessoa física passará a deter cotas da pessoa jurídica no mesmo valor do bem alienado na integralização, conforme informado na declaração de bens, operação que não implicará qualquer acréscimo patrimonial para a pessoa física alienante.

Por outro lado, a Lei nº 9.249, de 1995, também previu a hipótese em que a pessoa física transfere à pessoa jurídica o seu bem avaliado a preço de mercado (superior, portanto, ao custo unitário informado na declaração de bens) em troca de quotas do capital social de uma pessoa jurídica.

Nesse caso, a pessoa física passa a deter cotas da pessoa jurídica com um valor superior ao custo de aquisição do bem ou direito utilizado na integralização do capital, sendo facilmente visualizado um acréscimo no patrimônio da pessoa física, ou seja, um ganho de capital.

Essa última hipótese foi concretizada no caso dos presentes autos, pois o sujeito passivo possuía em seu patrimônio direitos correspondentes a pesquisa mineral que foram a ele cedidos a título gratuito em 30/04/2010, ou seja, sem custo de aquisição.

Esses Direitos sobre Pesquisa Mineral foram utilizados na subscrição e integralização de cotas da Tratenge Engenharia Ltda em 17/05/2010, avaliadas em R\$ 30.000.000,00.

Essa operação de subscrição e integralização nada mais é do que uma forma de alienação, em que os direitos relacionados à pesquisa mineral foram transferidos à Tratenge por um valor superior ao que deveria constar na declaração de bens do sujeito passivo (não constou na declaração em razão de todas as operações terem ocorrido no ano-calendário de 2010), cuja diferença corresponde ao valor de R\$ 30.000.000,00 acrescido ao patrimônio do sujeito passivo.

Simplificando, o contribuinte em dado momento possuía um direito sem avaliação, pois recebido a título gratuito. Em outro imediatamente posterior, passou a possuir um direito avaliado em R\$ 30.000.000,00, que correspondente ao acréscimo patrimonial.

Destaca-se que pouco importa os riscos que envolvem a exploração mineral ou sua futura exploração pela Tratenge, porque para a apuração do ganho de capital basta saber o custo de aquisição e o valor de venda do bem ou direito.

Assim, não merece prosperar a tese defendida pelo impugnante de que o Fisco não teria prejuízo se o ganho econômico estimado no laudo viesse a se tornar efetivo em algum momento no tempo, devendo ser diferido o momento do fato gerador para quando se verificasse a existência da renda da exploração mineral.

O negócio jurídico aqui tratado de forma alguma deve ser considerado efetivado sob condição suspensiva, que é aquela que determina que o ato só terá eficácia a partir da realização de um acontecimento futuro e incerto, isto é, no momento da prática do ato o

direito não está ainda constituído; existe apenas a previsão de que, ocorrendo determinada condição, virá a se constituir. E mais, não ocorrendo a condição, nenhuma eficácia terá o ato, como se nunca houvera sido firmado.

A obrigação tributária relativa aos negócios jurídicos realizados sob condição suspensiva somente surge com a ocorrência do acontecimento futuro e incerto que representa a condição, pois somente neste momento reputa-se o ato perfeito e acabado.

Ora, no presente caso, a concretização do negócio jurídico se deu instantaneamente, no momento em que o contribuinte entregou seus direitos e recebeu em troca as quotas da Tratenge. Não há nada que suspenda os efeitos dessa operação.

Dante de tais considerações, não há reparos a fazer no procedimento da fiscalização na apuração do imposto incidente sobre o ganho de capital ora em análise, calculado à alíquota de 15%, nos termos do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, conforme sua redação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

No caso em análise, o que se observa é a adequação da conduta ou fato concreto à norma jurídica, não sendo procedentes os argumentos do contribuinte da inexistência de ganho. Ou seja, não se trata de operação de permuta sem torna porque o contribuinte possuía um direito adquirido a custo zero que posteriormente foi transferido (alienado) para integralização do capital social da empresa Tratenge Engenharia Ltda, pelo valor de R\$ 30.000.000,00.

Logo, não há como serem acolhidos os argumentos do contribuinte, não merecendo, desse modo, reparo o acórdão recorrido.

### **Conclusão**

Dante do exposto, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos