



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

Processo nº 15586.720036/2016-12
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-000.590 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 16 de maio de 2018
Assunto IRPJ - GANHO DE CAPITAL
Recorrentes TRIP PARTICIPAÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento do recurso até que os processos 15586.720037/2016-67 e 15586.720086/2016-08 sejam distribuídos ao Conselheiro Roberto Silva Junior, para julgamento conjunto dos feitos em razão de conexão, nos termos do art. 6º, § 1º, inciso I, e §§ 2º e 3º, do Anexo II do RICARF.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recursos interpostos por **TRIP PARTICIPAÇÕES S/A**, **TRIP INVESTIMENTOS LTDA.** e **RIO NOVO LOCAÇÕES LTDA.**, todas já qualificadas nos autos, contra o Acórdão nº 02-71.076, da 10ª Turma da DRJ - Belo Horizonte, que negou provimento ao recurso da primeira autuada e deu provimento aos recursos das outras duas tão somente para excluir a responsabilidade de ambas quanto ao IRPJ, mantendo, no mais, a exigência do crédito tributário.

A infração foi descrita no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.014 a 1.035). Consta do termo que Trip Linhas Aéreas Brasileiras S/A era, até 2012, uma empresa de aviação com sede em Barueri-SP, controlada por três empresas (Trip Participações S/A, Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda.), estas por sua vez eram controladas pelo Grupo Águia Branca (Águia Branca Participações S/A) e pela Caprioli Participações Ltda. Trata-se, pois, de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Tinham controladores comuns e localizavam-se em endereços associados ao Grupo Águia Branca. A Fiscalização, durante ao trabalho de auditoria, se reportou à mesma pessoa física, que atuava como representante das empresas citadas.

As controladoras da Trip Linhas Aéreas estão localizadas em Cariacica - ES. As participações societárias estavam assim distribuídas (fl. 1.015):

Controladoras da TRIP Linhas Aéreas	Participação	Quantidade de ações
Trip Participações S/A	72%	55.550.000
Trip Investimentos Ltda.	20%	15.570.833
Rio Novo Locações Ltda.	8%	6.312.500

Disse a autoridade fiscal que, em 25 de maio de 2012, os acionistas do grupo Águia Branca firmaram acordo de combinação de negócios com os acionistas de Azul S/A, para que esta incorporasse a totalidade das ações de Trip Linhas Aéreas, passando a Azul S/A a controlar a Azul Linhas Aéreas e a Trip Linhas Aéreas.

Em 30 de novembro de 2012, deu-se a incorporação das ações. Todas as ações da Trip Linhas Aéreas foram transferidas para a Azul S/A e, em contrapartida, os antigos controladores da Trip Linhas Aéreas receberam 30,7% das ações da Azul S/A, avaliadas em R\$ 474,526 milhões a valor justo.

Também como contraprestação, a Azul S/A emitiu bônus de subscrição de ações para os antigos controladores da Trip Linhas Aéreas, assegurando-lhes o direito de adquirir ações da Azul S/A em condições previamente definidas.

Os antigos controladores da Trip Linhas Aéreas receberam, pelas ações dessa companhia, ações da Azul S/A e bônus de subscrição. Sustenta a autoridade fiscal que a referida operação não pode ser entendida como mera troca de ações, sem efeitos tributários, pois produziram variação patrimonial, evidenciada pela diferença de valores das ações de uma companhia em face do valor das ações da outra, acrescido ainda do valor do bônus de subscrição.

Desta forma, verifica-se a existência de ganho de capital, materializado no acréscimo patrimonial obtido pela Trip Participações S/A, que detinha 72% do capital social da Trip Linhas Aéreas.

Trip Participações S/A contabilizou o investimento e o ágio relativo à aquisição das ações da Azul S/A. A contrapartida foi registrada na conta **313203-Ganho de Participação Societária**, porém, os valores, embora contabilizados como receita, foram excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A contribuinte apurou e diferiu o IRPJ e a CSLL, nos valores de R\$ 82.227.386,06 e R\$ 29.493.859,28 respectivamente. Os débitos foram excluídos tanto do lucro real (DIPJ e Lalur), quanto na contabilidade.

Disse a autoridade lançadora que embora tenha sido intimado a explicar o dispositivo legal que daria amparo ao diferimento dos tributos, a contribuinte não apresentou para tanto qualquer embasamento legal, limitando-se a informar que não havia fato gerador, ou seja, ela reconhecia o ganho, mas diferia a tributação. Depreende-se desse argumento que a tributação só ocorreria futuramente, quando alienada a participação na Azul S/A. (fls. 1.032 e 1.033)

A autoridade fiscal, ao contrário, entendeu que fora obtido, da incorporação de ações, um acréscimo patrimonial, ou seja, uma disponibilidade econômica, elemento necessária à caracterização do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Ademais, a legislação não prevê diferimento de tributação nesses casos.

O ganho de capital é a diferença entre o valor contábil do investimento e o valor da contraprestação recebida quando da ocorrência da transação.

Em resumo, a operação consistiu na alienação do investimento na Trip Linhas Aéreas, que apresentava valor contábil nulo, e no recebimento como contrapartida de ações da Azul S/A acrescido de bônus de subscrição, como demonstrado no quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DO GANHO DE CAPITAL	
Contraprestação recebida (valor justo Ações Azul S/A)	313.156.246,25
Contraprestação recebida (bônus de subscrição)	76.723.680,00
Investimento Trip Linhas Aéreas (valor contábil)	0,00
Ganho de capital na transação	389.879.926,25

Constatado o ganho de capital, a Fiscalização procedeu ao lançamento do crédito tributário de IRPJ e de CSLL, no qual foram compensados prejuízo fiscal acumulado e base de cálculo negativa de CSLL acumulada, trazidos de períodos anteriores.

Por fim, entendeu a Fiscalização que estava caracterizada a existência de grupo econômico, integrado por Trip Participações S/A, Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda. Na esteira desse entendimento, lançou o crédito tributário contra as três pessoas jurídicas.

As três autuadas apresentaram impugnação, cujos fundamentos foram resumidos pela DRJ nos seguintes termos:

1. Os processos das sociedades empresárias Trip Participações S/A, Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda. devem ser reunidos e julgados em conjunto, por conectados pelo mesmo fato e fundamento e para não gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias;

2. Deve ser afastada a solidariedade entre as empresas, por capitulação incorreta da responsabilidade solidária, por ausência de motivação do ato administrativo e por não comprovação da existência do grupo econômico;

3. Na operação de Incorporação de Ações não existiu a realização de apuração de ganho de capital, por não configurar qualquer espécie de acréscimo patrimonial que a obrigasse ao recolhimento do tributo lançado. A incorporação de ações não configuraria alienação, mas espécie de troca/permuta de ações entre as sociedades;

4. Na operação de Incorporação de Ações a avaliação não representa preço de alienação das ações, sendo, tão somente, exigência procedimental contida na legislação societária, sem realização para as sociedades empresárias acionistas;

5. Na vigência do regime tributário de transição - RTT, a sociedade expurgou os efeitos da avaliação a valor justo no FCONT, anulando qualquer efeito tributário da operação;

6. Eventual ganho de capital na operação somente poderia ser calculado considerando o valor patrimonial das ações em sua composição, e não o valor de mercado;

7. Inexiste renda decorrente do recebimento dos bônus de subscrição a ensejar o ganho de capital tributado, na medida em que aqueles retratam uma expectativa de subscrição futura do capital social.

8. Inexiste previsão legal de serem aplicados Juros SELIC sobre a multa lançada de ofício. (fl. 1.175)

A DRJ - BHE deu às impugnações provimento parcial, apenas para excluir a responsabilidade tributária de Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda., pelo crédito relativo ao IRPJ. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos. A alienação é gênero, do qual a transferência das ações, nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, é espécie.

INCORPORAÇÃO DE AÇÃO.

Na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em moeda corrente. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

GANHO DE CAPITAL NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

O acréscimo patrimonial na incorporação de ações configura-se pelo confronto entre o valor recebido das ações da incorporadora a valor justo e o valor de patrimônio líquido somado a eventual ágio na aquisição do investimento das ações incorporadas, por expressão do princípio da capacidade contributiva e do direito positivo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O ganho de capital auferido em decorrência de operação incorporação de ações também sofre tributação da contribuição social. Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se à CSLL.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. GRUPO ECONÔMICO. PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. INEXISTÊNCIA PARA IRPJ.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações devidas à Seguridade Social, não havendo previsão legal expressa desta responsabilidade quanto ao IRPJ para o Grupo Econômico.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

As recorrentes se insurgiram contra o acórdão da DRJ.

Trip Participações S/A solicitou preliminarmente a reunião dos processos **15586.720036/2016-12**; **15586-720037/2016-67** e **15586-720086/2016-08**, lavrados contra as recorrentes, tendo em vista a conexão existente entre eles, caracterizada pela identidade da matéria fática e pelos mesmos fundamentos jurídicos.

Quanto à responsabilidade tributária, alegou capitulação incorreta, ausência de motivação do ato administrativo, e não comprovação da existência de grupo econômico. Teria havido equívoco da autoridade fiscal ao citar o art. 141 do Código Tributário Nacional - CTN como fundamento legal da responsabilidade solidária. A fundamentação legal foi dada pela DRJ, no acórdão recorrido, que tentou complementar o auto de infração.

A referência ao art. 30 da Lei nº 8.212/1991 e ao art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 figura apenas no acórdão recorrido, não tendo sido mencionada no auto de infração, nem no TVF. O auto de infração omite o enquadramento legal para amparar a responsabilização solidária decorrente da existência de grupo econômico.

Por outro lado, o princípio da motivação do ato administrativo decorre não apenas da doutrina e da jurisprudência, mas também da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo, preceituando, nos artigos 2º e 50, que o agente público, ao motivar o ato, deve fazê-lo com a devida indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos necessários de forma explícita, clara e congruente, o que não ocorreu no presente caso. Por isso, existiria nulidade decorrente de vício formal.

No mérito, sustentou não ter ocorrido ganho de capital.

A operação de incorporação de ações não enseja a apuração de ganho de capital, nem configura hipótese de incidência de IRPJ e de CSLL. Trata-se de negócio que consiste na permuta de ações entre as sociedades envolvidas, não dando causa à incidência daqueles tributos.

Destacou que é notória a inexistência de acréscimo patrimonial, pois as ações da Azul S.A. foram recebidas em contrapartida à entrega das ações da Trip Linhas Aéreas. Diferentemente do exposto no acórdão recorrido, que entende a incorporação de ações como alienação em sentido amplo, a operação se subsume ao instituto da permuta. Ao contrário do que afirmado pela DRJ, as ações da Azul S/A não foram emitidas para pagamento ou liquidação, mas sim em troca das ações incorporadas da Trip Linhas Aéreas, por imposição da própria legislação societária.

Não obstante se apliquem de forma subsidiária determinadas disposições inerentes ao contrato de compra e venda, é certo que a permuta tem suas características específicas, principalmente por representar uma troca de ativos, em que as partes recebem ativos em troca de outros ativos, no caso, ações em troca de ações.

Foi o que aconteceu com a recorrente na operação de incorporação de ações da Trip Linhas Aéreas, ou seja, deu-se a troca de ações detidas por uma sociedade por ações emitidas em contrapartida pela sociedade incorporadora. Por se tratar de operação equivalente a permuta, que não envolve transferência de recursos, não há que se falar em apuração de ganho de capital ou renda.

Porém, mesmo que a operação não possa ser qualificada tipicamente como permuta de ações, é inequívoco que, no caso em apreço, não foi auferida renda pela recorrente. Para fins de IRPJ, o fato gerador é o acréscimo patrimonial, que concretamente não ocorreu. Não se pode falar em ganho no ato da incorporação das ações. Ganho de capital efetivo somente seria apurado quando e se a recorrente efetivamente dispusesse da renda decorrente da alienação das ações.

A troca das ações não resultou em acréscimo patrimonial para a recorrente, na medida em que, para fins fiscais, a troca se deu a valor contábil. Além disso, as novas ações não resultaram em disponibilidade de renda, razão pela qual não se há de falar em ganho de capital tributável.

Para fins tributários, o valor atribuído, no âmbito da contabilidade, à incorporação de ações é irrelevante. Tal fato é importante para a compreensão do problema, na medida em que a avaliação das ações decorre de exigência da legislação societária, e somente nesse plano tem implicações, em especial para fins de substancia econômica.

Na permuta, o essencial é a deliberação de aceitar a troca pura e simples das coisas. Assim, na incorporação de ações, a avaliação não representa preço de alienação, sendo apenas exigência da legislação societária, sem realização para as sociedades empresárias acionistas.

A recorrente aduziu que o registro contábil da incorporação de ações deveria observar a neutralidade fiscal. Dessa forma, por estar sujeita ao regime tributário de transição-RTT, obrigava-se ao Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT, de forma a expurgar, para fins fiscais, os efeitos da aplicação de métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007. Em obediência a essa regra, a recorrente, por meio do FCONT, expurgou, no plano fiscal, os efeitos do recebimento das ações da Azul S/A em contrapartida à entrega das ações da Trip Linhas Aéreas.

O ganho de capital apontado pela Fiscalização é resultado da avaliação das ações da Azul S/A e do bônus de subscrição a valor justo, em obediência à legislação societária. Tal avaliação, restrita ao plano contábil, não criou para a recorrente qualquer obrigação de reconhecer ganho de capital tributável.

Quanto ao recebimento do bônus de subscrição, insistiu em que a avaliação, no âmbito tributário, não pode ser feita a valor justo. Ademais, a determinação do valor desse título mobiliário depende de diversos fatores presentes na data da efetiva subscrição.

A aferição de valor desses títulos depende da volatilidade das ações da pessoa jurídica cujo capital é subscrito. Por outro lado, o lucro depende das condições de mercado. É notório, em face desses aspectos, que inexistente renda decorrente da titularidade de bônus de subscrição em determinada data.

Em resumo, não há ganho de capital decorrente de renda não realizada, vez que se trata de expectativa de subscrever, em futuro incerto, o capital social da companhia.

Por último, alegou o não cabimento da incidência de juros sobre a multa.

Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda. questionaram a inclusão no polo passivo, alegando vício na capitulação legal da responsabilidade tributária, ausência de motivação do ato administrativo, e falta de comprovação da efetiva existência de grupo econômico.

A Procuradoria da Fazenda Nacional-PFN apresentou contrarrazões (fls. 1.293 a 1.352), pugnando ao final pelo não provimento do recurso voluntário.

Por ter sido excluída a responsabilidade tributária, quanto ao crédito de IRPJ, das atuadas Trip Investimentos Ltda. e Rio Novo Locações Ltda., impõe-se o reexame de ofício da decisão, na parte que excluiu a responsabilidade das coobrigadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

A recorrente pleiteou, como medida preliminar, o julgamento conjunto dos processos 15586.720036/2016-12; 15586-720037/2016-67 e 15586-720086/2016-08, considerando a conexão que existiria entre eles.

O Regimento Interno do CARF prevê a possibilidade de distribuição e julgamento conjuntos de processos vinculados, assim entendidos aqueles em que haja conexão, decorrência ou reflexo.

Confira-se:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

*I - **conexão**, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em **fato idêntico**, incluindo aqueles formalizados em face de **diferentes sujeitos passivos**;*

*II - **decorrência**, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*

*III - **reflexo**, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

*§ 3º **A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento**, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.*

*§ 4º Nas hipóteses previstas nos **incisos II e III do § 1º**, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.*

*§ 5º Se o **processo principal e os decorrentes e os reflexos** estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.*

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º, se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

No caso em exame, os processos têm por objeto a exigência de crédito tributário. Os lançamentos foram dirigidos contra as mesmas pessoas, que figuram nos três processos como devedores solidários. E existe identidade de matéria fática.

Aliás, não foi por outra razão que a DRJ - BHE acolheu o julgamento conjunto, como se vê no voto condutor da decisão recorrida:

Foram formalizados 03 (três) processos de Auto de Infração, cujos contribuintes e responsáveis são as três empresas detentoras das ações da TRIP LINHAS AÉREAS incorporadas pela AZUL S/A.

Tratando-se de processos vinculados por conexão, porquanto constatado que tratam de exigência de crédito tributário fundamentado em fato idêntico, dentro do mesmo grupo econômico, eles serão reunidos para julgamento conjunto, evitando-se eventual prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso julgados separadamente. (fls. 1.176 e 1.177)

É conveniente, pois, para evitar decisões contraditórias, o julgamento conjunto dos recursos apresentados nos processos 15586.720036/2016-12, 15586-720037/2016-67, e 15586-720086/2016-08.

Pelo exposto, voto por sobrestar o julgamento do recurso até que os processos **15586.720037/2016-67** e **15586.720086/2016-08** sejam distribuídos a esta Turma, para julgamento conjunto, em face da existência de conexão, nos termos do art. 6º, § 1º, inciso I, e §§ 2º e 3º, do Anexo II do RICARF.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior