



Solução de Consulta nº 10 - Cosit

Data 3 de fevereiro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 16; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Consulta parcialmente ineficaz.

Não produz efeitos a consulta quando o fato estiver disciplinado em ato normativo ou definido em disposição literal de lei.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, incisos V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e IX.

Relatório

1. O interessado formula consulta acerca do custo de aquisição de participação societária por ele alienada, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), em razão de ganho de capital apurado na operação.
2. Inicia sua exposição informando que era acionista de uma sociedade anônima de capital fechado até o mês de abril de 2015, quando alienou a totalidade de sua participação societária. Prossegue, dizendo que “adquiriu a ações da Sociedade Anônima, ora alienadas, em 28 de novembro de 2013, quando a sociedade holding (‘incorporada’) da qual era

acionista foi incorporada pela empresa (sociedade anônima de capital fechado) cujas ações foram alienadas em abril de 2015”.

3. Informa ainda que, “Concomitante à referida operação, a Incorporadora realizou um aumento de capital, mediante a absorção do patrimônio líquido da Incorporada e, conseqüentemente, das reservas de capital e lucros emitindo-se novas ações as quais foram distribuídas aos acionistas sob a forma de bonificação”. Conclui dizendo que “a participação societária do Consulente no Capital Social da Incorporadora teve seu valor aumentado em decorrência da referida capitalização de reservas de capital e de lucros”.

4. Esclarece que seu objetivo com a apresentação da presente consulta ‘é sanar a dúvida do Consulente com relação à possibilidade de se considerar como incremento do custo de aquisição de sua participação societária a bonificação de ações conforme acima descrita, levando em conta a capitalização das reservas de capital e lucros contabilizadas no patrimônio líquido da “Incorporada”’.

5. Entende que, em conseqüência de tudo o que foi descrito acima, houve um aumento no patrimônio do Consulente, o qual se constitui em rendimento isento do IRPF, por força do inciso IV do art. 41 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999). Reproduz o art. 658 do RIR/1999, o qual, segundo ele, garante que os aumentos de capital da pessoa jurídica mediante a incorporação de lucros ou reserva não sofrem a tributação do imposto de renda. Transcreve também o § 1º desse mesmo artigo, que estende a não incidência do tributo aos sócios e acionistas.

6. Conclui, então, que, face aos dispositivos legais por ele referenciados, não há para o Consulente a obrigação de efetuar o recolhimento de qualquer valor a título de IRPF, nem para a pessoa jurídica a de efetuar a retenção do tributo na fonte por ocasião do aumento de capital já descrito. Prossegue dizendo que “Pela interpretação dos referidos dispositivos legais, o Consulente conclui que o reconhecimento do incremento do custo de aquisição da participação societária da pessoa física não está condicionado ao recolhimento de tributos sobre a contrapartida da capitalização de reservas”.

7. Menciona expressamente o art. 135 do RIR/1999, “o qual dispõe que as quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros terão por custo de aquisição a parcela de lucros ou reserva capitalizado que corresponder ao sócio ou acionista”. Interpreta essa norma, afirmando que as quotas ou ações distribuídas aumentam o custo original de aquisição do investimento, independentemente da origem e/ou determinação das reservas utilizadas. Reproduz o § 2º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

8. Entendendo haver imprecisão no texto legal que disciplina o assunto, transcreve parte da ementa da Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 43, de 5 de junho de 2013, a qual expressa que a capitalização da reserva de capital implica, para o acionista, o aumento do custo fiscal do investimento, para fins de apuração de futuro ganho de capital.

9. Ressalta que, mesmo com o incremento do custo de aquisição da participação societária, ainda assim haverá necessidade de realizar a apuração do ganho de capital e do respectivo IRRF.

10. Transcreve ainda o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, segundo o Consulente, faz referência às reservas de lucros, e não deixa claro que se aplica

também às reservas de capital. Prossegue, dizendo que também os arts. 41, 135 e 658 do RIR/1999, assim como o § 2º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, não especificaram quais as espécies de reservas, quando utilizadas para aumento de capital, teriam o efeito de aumentar o custo de aquisição da participação societária.

11. Reproduz integralmente o art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, e afirma que “os aumentos de capital mediante incorporação das reservas de capital, não se sujeitariam à limitação de redução do capital da empresa, nos cinco anos posteriores ao aumento de capital, mas estariam claramente compreendidos no caput do referido artigo, e portanto dentro do conceito de reservas passíveis de capitalização e beneficiadas pelo aumento do custo de aquisição em contrapartida de rendimentos isentos para o acionista pessoa física”.

12. Assim, entende o Consultante que, “diante deste cenário impreciso”, resta dúvida quanto ao enquadramento das reservas que descreveu nos conceitos legais citados, a fim de que o custo de aquisição a ser utilizado na determinação do ganho de capital “leve em consideração o aumento de capital social da pessoa jurídica após a incorporação realizada e, conseqüentemente, a capitalização da referida reserva de capital, o que motivou a apresentação da presente consulta”.

13. Apresenta, enfim, seus questionamentos:

- 1) *As reservas de capital, quando capitalizadas, podem incrementar o custo de aquisição das ações bonificadas, para fins de apuração do ganho de capital, quando de sua alienação?*
- 2) *Tendo em vista o parágrafo 1º a 4º do artigo 658 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n 3000/99) a bonificação em ações atribuída aos acionistas em razão do aumento de capital decorrente da capitalização de reserva de capital é rendimento isento de IRPF?*

Fundamentos

14. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

15. A leitura da petição apresentada pelo Consultante revela que o objeto da consulta abarca dois assuntos distintos e que não se confundem: o custo de aquisição da participação societária, e o aumento verificado no patrimônio do sócio em razão da incorporação de reservas e lucros ao capital social de pessoa jurídica investida. É importante desde já esclarecer que esse aumento verificado no patrimônio pessoal do sócio não acarreta diretamente incremento do custo de aquisição da participação desse sócio na pessoa jurídica investida, já que o valor que representa o custo de aquisição de um bem ou direito encontra-se definido em lei, e somente pode ser majorado nas hipóteses previstas em lei.

16. O primeiro questionamento trata da possibilidade de aumento do custo de aquisição da participação societária para fins de apuração de ganho de capital, em razão da capitalização das reservas de lucro e de capital.

17. A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 16, define o que será considerado como custo de aquisição dos bens e direitos para fins de apuração do ganho de capital (destacou-se):

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

18. Ou seja, somente se os lucros e reservas incorporados ao capital tivessem sido tributados na fonte pelo Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, o custo de aquisição da participação societária seria incrementado em valor equivalente à parcela dos lucros ou reservas capitalizados correspondente à participação do sócio beneficiado. Caso esses lucros e reservas capitalizados não tivessem sido oferecidos à tributação, o aumento no custo de aquisição seria **zero**.

19. Entretanto, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, revogou tacitamente o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ao isentar do imposto de renda os lucros distribuídos, e, em razão disso, autorizou o incremento no custo de aquisição da participação societária **somente** da parcela capitalizada dos lucros e das reservas constituídas com esses lucros correspondente ao sócio beneficiado (destacou-se):

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à

incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por 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.

20. A Lei nº 12.974, de 13 de maio de 2014, introduziu novos parágrafos no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, mas manteve o texto anterior:

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por 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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

21. Deste modo, a incorporação ao capital social das reservas de capital não permite o aumento do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital. Admitir essa possibilidade traria como consequência a redução da base de cálculo do ganho de capital apurado no negócio. Há que se recordar que a redução de base de cálculo de tributos é matéria reservada exclusivamente a dispositivo de lei, conforme determinação do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e do art. 97, inciso IV, do CTN. Tais dispositivos, é consabido, não comportam interpretação extensiva (o que é consonante com o art. 111 do CTN) (destacou-se):

Constituição Federal

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Código Tributário Nacional

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

22. Assim, considerando a isenção somente concedida ao valor da parcela da reserva de lucro capitalizada que corresponder ao sócio, estabelecida no parágrafo único (atualmente § 1º) do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, somente resta concluir que o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, e o art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, ao mencionarem “incorporação de reservas ao capital”, estão se referindo somente às reservas constituídas com lucros (destacou-se):

Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001

Art. 16. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante na Declaração de Ajuste Anual ou o seu valor de mercado.

(...)

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014

Art. 8º São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos de participações societárias:

(...)

III – valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

23. O segundo e último questionamento diz respeito à variação patrimonial, verificada na pessoa física do sócio beneficiário das ações bonificadas, resultantes do aumento do capital social. O Consultante pergunta se tal variação é rendimento isento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

24. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cabe destacar a prevista no art. 52, incisos VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzida no art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, *in verbis*:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

V – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI – quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

25. É o caso desse segundo questionamento. Transcreve-se abaixo o dispositivo que responde integralmente a questão apresentada pelo Consultante, o qual, inclusive, foi expressamente mencionado por ele próprio em sua petição (destacou-se):

RIR/1999

Art. 41. Não estão sujeitos à incidência do imposto os valores decorrentes de aumento de capital mediante a incorporação de reservas ou lucros apurados:

I - de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1992, que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVII, alínea "a");

II – no ano-calendário de 1993, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real (Lei nº 8.383, de 1991, art. 75);

III – de 1º de janeiro de 1994 a 31 de dezembro de 1995, observado o disposto no art. 3º da Lei nº 8.849, de 1994, com as modificações da Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995;

IV – a partir de 1º de janeiro de 1996, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

Parágrafo único. No caso do inciso IV, o lucro a ser incorporado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado deverá ser apurado em balanço.

Conclusão

26. A consulta é parcialmente ineficaz. Questionamento a respeito de fato já disciplinado em ato normativo ou definido em disposição literal de lei, padece de ineficácia.

27. De outra parte, relativamente ao questionamento não eivado de ineficácia, responde-se ao Consulente que somente o aumento de capital mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros possibilita o aumento do custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida

Encaminhe-se ao revisor.

[assinado digitalmente]

SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.
[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit