Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 253 - Cosit

Data 12 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. FORMA DE INCIDÊNCIA.

Na dissolução parcial de sociedade, com restituição do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 131, DE 31 DE AGOSTO DE 2016.

APURAÇÃO DE HAVERES. TUTELA PROVISÓRIA. RECEBIMENTO DE VALORES INCONTROVERSOS.

O fato de o pagamento dos valores incontroversos dos haveres ter sido determinado mediante tutela provisória não obsta a ocorrência do fato gerador do imposto.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 43, 113, § 1º, 114, 116, II, e 117; Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º, 3º, §§ 1º a 4º; Lei nº 8.134, de 1990, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 22; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 1.031; Lei nº 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil), arts. 300 e 604, § 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), arts. 11 e 125 a 131; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 9º e 136 a 141.

Relatório

1. O espólio do contribuinte acima identificado (falecido em XXX), representado pelo seu inventariante, formula consulta (protocolada em XXX) acerca da

incidência do Imposto sobre a Renda relativamente a valores decorrentes de participação societária, recebidos mediante tutela provisória em ação judicial.

2. O falecido figurava como sócio de sociedade empresária e, em razão de restar fragilizada a relação societária entre ele e a sociedade, iniciaram-se "as tratativas para sua saída da sociedade e recebimento dos respectivos haveres". Na tentativa de viabilizar a negociação de sua saída da sociedade, em XXX, o falecido apresentou uma proposta de pagamento de seus haveres; no entanto, a empresa, "com autorização de todos os quotistas remanescentes", reconheceu um crédito de valor bastante inferior ao proposto.

3. Havendo resultado "inexitosas as tentativas de composição amigável dos haveres", o falecido "manifestou, mediante notificação em caráter definitivo", "a sua retirada da sociedade, em XXX, solicitando, à empresa, a elaboração e apresentação de um Balanço Especial, em cumprimento ao disposto no artigo 1.031, do Código Civil Brasileiro". Diante disso, "mediante correspondência datada de XXX, a empresa apresentou um Balanço Patrimonial, ao feitio de um Balanço Especial, dele constando que o patrimônio líquido da empresa (PL) era de R$ XXX".

4. Em face "da discordância no valor dos haveres entre as partes, não houve outra forma de resolver a questão, senão submetê-la à apreciação do Poder Judiciário, o que foi feito por meio da **AÇÃO ORDINÁRIA DE APURAÇÃO DE HAVERES CUMULADA COM PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA FUNDAMENTADA** EM EVIDÊNCIA E/OU DE TUTELA ANTECIPADA DE URGÊNCIA, autuada sob n. XXX" (grifado no original).

5. Nessa ação, o falecido requereu "a concessão **liminar de tutela provisória fundada em evidência** (arts. 294, e 313, IV, do CPC), sobre o valor de **R$ XXX** (XXX de reais), para pagamento em 6 parcelas anuais de igual valor; ou, então, de **R$ XXX,** para pagamento em 4 (quatro) parcelas anuais de igual valor, sempre em 30 de março de cada ano, sendo, porém, a primeira parcela a ser paga em 20 dias após a intimação das partes da r. decisão concessiva da liminar, devidamente corrigidas e com juros de 1% ao mês, a contar da data da citação" (grifado no original).

6. "Alternativamente, em sede de **pleito liminar**", requereu o falecido, "em dita ação, a concessão de **tutela provisória de urgência de natureza cautelar, em caráter incidente** (arts. 294, 300 e 301, do CPC/15) para reconhecer a **indisponibilidade** das XXX sacas de soja tipo exportação, devidas à XXX. por [...], intimando os devedores a depositarem referidos produtos à disposição do juízo, nas datas de vencimento, para garantir o pagamento (ao menos parcial) dos haveres" (grifado no original).

7. O judiciário, "acerca dos pleitos antecipatórios supraespecificados, concedeu parcialmente a tutela de urgência de natureza antecipada, no valor mensal de R$ XXX (XXX reais) a ser pago ao Consulente" (decisão de XXX)**.**

8. O consulente interpôs Agravo de Instrumento perante o Tribunal de Justiça, o qual decidiu: "deferir a tutela antecipada e determinar que a agravada efetue o pagamento no valor de R$ XXX".

9. Em razão dessa decisão, "o Consulente recebeu, no dia XXX, o valor de R$ XXX (XXX), relativo à primeira parcela da parte dos haveres que detinha na sociedade empresária".

10. Após narrar os fatos econômico-jurídicos em que se embasa a consulta, o interessado passa a abordar as questões tributárias a eles relacionadas.

11. Primeiramente, expõe que, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, "o imposto de renda das pessoas físicas é devido na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos".

12. Não obstante, "constata, o Consulente, a existência de lacuna na legislação tributária de regência, no que diz respeito ao momento da tributação pelo imposto de renda dos valores relativos à apuração de haveres nos termos supraexpostos, **recebidos em razão de concessão provisória de tutela antecipada,** haja vista que o fato gerador da obrigação tributária somente concretizar-se-á quando a situação jurídica estiver **definitivamente Constituída**" (grifado no original). E, por isso, suscita a interpretação, por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), "da legislação tributária a seguir especificada".

13. Afirma que o valor recebido, conforme antes exposto, "tem caráter de provisoriedade**,** até que sejam apurados definitivamente os haveres do Consulente, o que se pode confirmar pelos termos da decisão antecipatória de tutela concedida pelo Tribunal de Justiça", "com fulcro nas previsões dos artigos da legislação processual civil vigente" – transcreve os arts. 294, 296, 300, § 2º, e 302 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil - CPC).

14. Depreende o consulente que, "segundo os ditames da legislação processual de regência", que as decisões proferidas em sede de **tutela provisória,** seja a fundamentada em urgência (art. 300 do CPC) ou evidência (art. 311 do CPC), **podem, a qualquer tempo, ser revogadas ou modificadas**", e, portanto**,** "há **ausência de definitividade** nos provimentos oriundos de tutela provisória" (grifado no original).

15. Explana que, "no caso, tanto há dúvida razoável quanto à disponibilidade/titularidade dos valores que estão sendo provisoriamente recebidos pelo Consulente, que, em sede de contestação à ação de apuração de haveres, os Réus alegam a existência de contingência em nome da sociedade empresária, relativa à 'XXX', composta por XXX hectares de terra, em razão do denominado 'Processo XXX'.

16. Invocando o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, o art. 2º, § 2º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), e os arts. 43, incisos I e II, e 116, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), defende que "devido à litigiosidade da questão relativa à apuração dos haveres, não há como se afirmar que o Consulente é **titular de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, até porque, tem ciência de que a tutela provisória que lhe foi concedida pode ser, em qualquer fase processual, modificada ou revogada**" (grifos do consulente).

17. Para defender essa linha de entendimento, cita a Solução de Divergência Cosit nº 19, de 12 de novembro de 2003, que trata da tributação, na pessoa jurídica, de valores restituídos a título de tributo pago indevidamente, via judicial, e transcreve parte de sua ementa; transcreve também trecho da ementa do acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) relativo ao Recurso Especial nº 1.548.749 - RS e, ainda, "a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, especificamente com relação à finalidade dos provimentos provisórios".

18. Passa então a abordar a "fundamentação legal do segundo questionamento", principiando por asseverar que, "tendo ocorrido com a retirada do Consulente da sociedade empresária XXX, a alienação das quotas sociais pela transferência de propriedade das mesmas aos demais sócios, será apurado o ganho de capital respectivo, submetendo-se os valores à tributação pela alíquota de 15%, nos termos postos no art. 117 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - Decreto nº 3.000/1999 (bem como nos arts. 2º e 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713/88) e no art. 21, incisos I e II, da Lei nº 8.981/95".

19. "Assim", prossegue, "não há como a Autoridade Fiscal desconsiderar a referida legislação de regência aplicável, pois se ocorreu, no caso em tela, a alienação das quotas sociais pela transferência de propriedade das mesmas aos demais sócios, em decorrência de uma decisão judicial provisória, há previsão para que o ganho de capital respectivo seja submetido à tributação a título de IRPF, pela alíquota de 15%".

20. E, "dessa forma, devem ser preservados os conceitos e os entendimentos oriundos do direito privado – *concessão provisória de tutela antecipada* –, não podendo o Ente Tributante, se valendo de 'interpretações outras' e da ânsia arrecadatória, alterar as respectivas definições legais, o que é vedado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional".

21. Logo após, discorre sobre o princípio da legalidade em matéria tributária e no âmbito da administração pública, reportando-se aos "arts. 5º e 37 da Constituição Federal" e ao art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e finaliza com a assertiva de que "o caso é a perfeita hipótese do dever de obediência ao princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária, preservado pelos julgados do TRF da 4ª Região" (reproduz trecho de decisão que identifica como "TRF4, APELREEX 2008.70.00.012054-7, Segunda Turma").

22. "Por outro lado, tem ciência, o Consulente, das disposições constantes nos artigos. 620 e 639 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), que podem vir a ser aplicadas à situação fática aqui relatada, determinando, por conseguinte, a tributação de tais valores como 'demais rendimentos' sujeitos à 'tabela progressiva' do imposto, à alíquota de 27,5%".

23. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos (grifos do consulente):

> *1) nos termos da previsão contida no art. 2º da Lei 8.134, de 27 de dezembro de 1990, cumulada com o contido no art. 2º, § 2º do Decreto nº 3.000/1999, deve o Consulente submeter à tributação pelo imposto de renda da pessoa física, os valores havidos por decisão concedida em sede de tutela provisória (arts. 294, 300 e 311 do CPC),* ***na medida em que os rendimentos forem sendo auferidos,*** *mesmo que antes do trânsito em julgado da ação e, portanto, carentes de definitividade?*
>
> ***2) os valores recebidos*** *a título de haveres decorrentes da participação societária que o Consulente detinha na sociedade XXX deverão ser oferecidos à tributação à alíquota de 15%, por se tratar de ganho de capital decorrente da alienação de Participação societária (art. 117 do* ***Decreto nº 3.000/1999*** *e 21, I e II da* ***Lei nº 8.981/95)*** *ou estar-se-á diante de uma tributação à razão de 27,5%, por serem considerados, ditos valores, como demais rendimentos sujeitos à tabela progressiva do IRPF?*

Fundamentos

24. Preliminarmente, importa consignar que o Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018).

25. Feito esse registro, convém sintetizar a situação objeto da consulta, qual seja, o consulente (espólio) teve reconhecido via judicial o direito ao recebimento de importâncias correspondentes à participação no capital da sociedade empresária da qual o falecido era sócio.

25.1. Por meio de acordo homologado judicialmente, em XXX, no processo nº XXX (consulta disponível no sítio do Tribunal de Justiça XXX – XXX), "os requeridos se comprometem a pagar aos requerentes o valor de R$ XXX (XXX) em sete parcelas, a título de adiantamento de apuração de haveres, conforme decisão no Agravo de Instrumento nº XXX (TJ/XX)" – a primeira parcela a ser paga até XXX e a última até XXX.

25.2. É importante registrar que a turma julgadora do citado Agravo de Instrumento (fls. 112 a 121), ao conceder tutela provisória com base no art. 300 do CPC, acolheu de modo unânime o voto do relator, no qual ficou estabelecido que "a contestação da empresa agravada (XXX), aponta como soma do valor devido aos agravantes pelos haveres o importe de R$ XXX (XXX), **sendo, portanto, o valor incontroverso**" (destacou-se).

25.3. Diante desse contexto, questiona o consulente se a tributação ocorrerá "na medida em que os rendimentos forem sendo auferidos, mesmo que antes do trânsito em julgado da ação", e também a forma de tributação aplicável aos rendimentos em tela ("ganho de capital" ou "tabela progressiva").

26. O art. 113, § 1º, do CTN dispõe que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, o qual, segundo o art. 114 do mesmo CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

26.1. No caso do Imposto sobre a Renda, o legislador estabeleceu como fato gerador desse tributo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, consoante o art. 43, incisos I e II, desse mesmo diploma legal (sublinhou-se):

> *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:*
>
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
>
> *II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*
>
> *§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*
>
> *§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*

26.2. Em síntese, constitui fato gerador do imposto a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de todo acréscimo patrimonial, de qualquer origem, o que compreende "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos".

26.3. No presente caso, é certo, pois, que, na hipótese de a apuração dos haveres a que tem direito o sócio falecido resultar em montante superior ao por ele aplicado no capital da sociedade, ocorrerá o fato gerador do Imposto sobre a Renda, pois estará configurada a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, como produto do capital (acréscimo patrimonial).

27. Assim sendo, cumpre investigar a forma de apuração e de tributação desse acréscimo patrimonial, estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) – de conformidade com o art. 9º do RIR/2018 (art. 11 do RIR/1999), "ao espólio serão aplicadas as mesmas normas a que ficam sujeitas as pessoas físicas".

28. Antes de prosseguir, é mister registrar que, a despeito de o consulente mencionar "a alienação das quotas sociais pela transferência de propriedade das mesmas aos demais sócios", em nenhum dos documentos juntados ao processo há referência a tal fato, de modo que, forçosamente se há de presumir a situação prevista no *caput* do art. 1.031 do Código Civil, ou seja, trata-se de resolução da sociedade em relação a um sócio, o que implica a liquidação do valor de sua quota, mediante redução do valor do capital. Note-se que, ainda que os demais sócios supram o valor da quota objeto de liquidação, de maneira que não haja redução de capital (conforme previsto no § 1º desse artigo), isso não configura a cessão da quota a eles (alienação – art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988), nos termos do art. 1.057 do Código Civil.

28.1. Transcrevem-se os citados dispositivos (sublinhou-se):

> *Art. 1.031. Nos casos em que a sociedade se resolver em relação a um sócio, o valor da sua quota, considerada pelo montante efetivamente realizado, liquidar-se-á, salvo disposição contratual em contrário, com base na situação patrimonial da sociedade, à data da resolução, verificada em balanço especialmente levantado.*
>
> *§ 1º O capital social sofrerá a correspondente redução, salvo se os demais sócios suprirem o valor da quota.*
>
> *§ 2º A quota liquidada será paga em dinheiro, no prazo de noventa dias, a partir da liquidação, salvo acordo, ou estipulação contratual em contrário.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 1.057. Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.*
>
> *Parágrafo único. A cessão terá eficácia quanto à sociedade e terceiros, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 1.003, a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes.*

29. Neste ponto, é pertinente recordar, consoante consignado precedentemente, que os valores referentes à quota do sócio falecido, a que tem direito o seu espólio, objeto de acordo judicial, não são "carentes de definitividade", como alega o consulente, pois o próprio judiciário estabeleceu que tais valores são incontroversos. O que,

aliás, decorre das disposições do CPC concernentes à "dissolução parcial de sociedade", postas no seu art. 604 (sublinhou-se):

> *Art. 604. Para apuração dos haveres, o juiz:*
>
> *I - fixará a data da resolução da sociedade;*
>
> *II - definirá o critério de apuração dos haveres à vista do disposto no contrato social; e*
>
> *III - nomeará o perito.*
>
> *§ 1º O juiz determinará à sociedade ou aos sócios que nela permanecerem que depositem em juízo a parte incontroversa dos haveres devidos.*
>
> *§ 2º O depósito poderá ser, desde logo, levantando pelo ex-sócio, pelo espólio ou pelos sucessores.*
>
> *§ 3º Se o contrato social estabelecer o pagamento dos haveres, será observado o que nele se dispôs no depósito judicial da parte incontroversa.*

30. É irrefutável, portanto, a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, nos termos dos arts. 43 e 114 do CTN, não se tratando de situação jurídica ainda não definitivamente constituída, a que se reporta o consulente (ao citar o art. 116, inciso II, do CTN), nem tampouco de "ato ou negócio jurídico condicional", nos moldes do art. 117 do CTN.

31. Retornando ao exame da legislação do IRPF, o art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em linha com o art. 43 do CTN, dispõe genericamente sobre a incidência do imposto, identificando os acréscimos patrimoniais como **rendimento bruto** (sublinhou-se):

> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 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.*

32. É importante assinalar que a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas subordina-se ao regime de caixa (o imposto incide por ocasião do efetivo recebimento dos rendimentos), consoante prescrevem, exemplificativamente, o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

33. No que toca especificamente à forma de incidência do IRPF nos casos de devolução do capital em decorrência de dissolução parcial de sociedade, a questão já foi objeto

de manifestação por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 131, de 31 de agosto de 2016, da qual os trechos que interessam à elucidação deste tópico serão a seguir reproduzidos. Por conseguinte, nesta parte, a presente Solução de Consulta constitui-se em uma Solução de Consulta Vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit nº 131, de 2016, pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet (http://rfb.gov.br), no menu "Onde Encontro", opção "Soluções de Consulta", mediante a informação do seu número e ano de publicação.

33.1. Cumpre adiantar que os arts. 125 a 131 do RIR/1999, constantes na ementa (Dispositivos Legais) da Solução de Consulta Cosit nº 131, de 2016, encontram correspondência nos arts. 136 a 141 do RIR/2018.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. FORMA DE INCIDÊNCIA.

Na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido.

Dispositivos Legais: *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999) -, arts. 125 a 131; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 22 e §§ 1º a 4º.*

Relatório

(xxx)

4. Entende que, de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, consolidado no art. 238 do Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/1999, na devolução ao titular de sua participação no capital social, a diferença entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens, no caso de pessoa física, não será computada pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto sobre a renda (transcreve o citado artigo). Tal entendimento se reflete nas perguntas 559 e 579 relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (xxx).

5. Nesse contexto, conclui que o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidirão na pessoa jurídica no pagamento dos haveres, quando a devolução de capital for efetuada a valor de mercado, e, não, na pessoa física dos herdeiros, a qual não estará sujeita ao imposto sobre a renda.

6. Considerando o contexto, indaga:

> (...) como deve ser declarado o recebimento da apuração de haveres pela Sucessão e o repasse dos valores aos herdeiros, uma vez que já encerrado o processo de inventário, bem como quanto à incidência do imposto de renda, uma vez que a diferença entre o valor de mercado e

o valor constante na declaração de bens não deve ser computada na base de cálculo do imposto de renda do sócio?

É o Relatório.

Fundamentos

7. Trata o presente processo acerca do tratamento tributário da devolução de capital em dinheiro, em decorrência da dissolução parcial da sociedade, depois de encerrado o processo de inventário, e respectivas repercussões nas pessoas físicas dos herdeiros.

(...)

11. Para fins de análise da questão acerca da tributação da devolução em dinheiro na dissolução da sociedade, cabe, de início, ressaltar o que estabelece o art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

> *Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei nº 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.*
>
> *§ 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.***
>
> *(grifos da transcrição).*

12. Diante das disposições legais acima referidas, fica claro que, na dissolução parcial de sociedade, na hipótese de os haveres do sócio serem superiores aos valores por ele aplicados no capital da sociedade, ocorrerá o fato gerador do imposto sobre a renda, pois estará configurada a aquisição de

disponibilidade econômica ou jurídica de renda, como produto do capital (acréscimo patrimonial).

13. Nesse ponto, antes de se detalhar a forma de tributação do acréscimo patrimonial no presente caso, cabem comentários acerca do art. 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, invocado pela interessada.

14. Referido dispositivo veio permitir, a partir de 1º de janeiro de 1996, a avaliação de bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, pelo valor contábil. Anteriormente, os bens e direitos deveriam ser obrigatoriamente avaliados a valor de mercado, por imposição do art. 60, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, sob pena de restar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, segundo disposto nos Pareceres Normativos CST nº 449, de 1971, e nº 49, de 1977, dentre outros.

15. A diferença entre o valor de mercado dos bens e direitos e o do capital investido eram tributados na pessoa física, ao passo que, atualmente, quando os bens e direitos forem avaliados a preços de mercado, a tributação se dará na pessoa jurídica que estiver restituindo capital (§ 1º do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995). A par dessas novas disposições, permanece a tributação na pessoa física, quando haja devolução de capital em bens e direitos, pelo valor contábil, na hipótese em que o montante dos haveres do sócio seja superior ao custo de aquisição de sua participação societária.

16. De qualquer modo, está claro que o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica ao caso em exame, visto que não se trata de devolução de capital em bens e direitos, mas em dinheiro.

17. Cumpre esclarecer que a tributação do acréscimo patrimonial havido na devolução do capital não se dá pelas regras da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, pois não ocorre juridicamente uma alienação de bem ou direito, mas uma restituição de capital anteriormente aplicado, acrescido de um ganho. No entanto, aplicam-se, ao caso, as normas desse regime no que concerne à determinação do custo das participações societárias, que se dá conforme disposto nos arts. 125 a 131 do RIR/1999.

18. Sob esse enfoque legal, infere-se que, na devolução de capital em dinheiro, a renda do sócio que se retira da sociedade, constituir-se-á do montante que exceder o custo de aquisição da participação societária, e estará refletida nas contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, dependendo, para a incidência ou não do imposto sobre a renda, da natureza de cada uma dessas contas. A tributação nesses moldes está implícita nos arts. 545, 577 e 658 do RIR/1999.

19. Cabe esclarecer, também, que a apuração do imposto na fonte será com a aplicação da tabela progressiva mensal vigente no mês do pagamento ou crédito do rendimento, quanto às componentes tributáveis, e, na hipótese de distribuição de lucros, adotar-se-á a tributação aplicável ao ano-calendário de formação do lucro distribuído.

(...)

Conclusão

> *22. Diante do exposto, conclui-se que:*
>
> *(...)*
>
> *b) na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido, aplicando-se aos rendimentos tributáveis, a tabela progressiva vigente no mês do pagamento ou crédito do rendimento.*
>
> *(...)*

34. É pertinente acrescentar que informações detalhadas acerca do custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação podem ser obtidas na Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 96, de 27 de agosto de 2010, e na Solução de Consulta Cosit nº 10, de 3 de fevereiro de 2016, disponíveis no endereço eletrônico anteriormente especificado.

Conclusão

35. Ante o exposto, apresentam-se as seguintes conclusões:

a) na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada pelo IRPF segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido;

b) o fato de o pagamento do valor incontroverso dos haveres ter sido determinado mediante tutela provisória não obsta a ocorrência do fato gerador do imposto.

Encaminhe-se para revisão.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB
De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

[assinado digitalmente]
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa 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 de Tributação