



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	202 – COSIT
DATA	30 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM BENS E DIREITOS. RETIFICAÇÃO DOS VALORES.

Na hipótese de integralização de capital social por pessoa física mediante a entrega de bens e direitos, avaliadas pelos valores então constantes da sua Declaração de Ajuste Anual, o custo de aquisição da participação societária adquirida é o valor integralizado, independentemente de eventual retificação futura dos valores de tais bens e direitos na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 5º e 7º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 23; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), arts. 997, incisos III e IV, 1.053, 1.054 e 1.055, § 1º; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art.16.

RELATÓRIO

1. O interessado, pessoa física, vem, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), questionando sobre a possibilidade de incrementar o custo de aquisição de participação societária que detém, em face de aumentos de capital de empresa que possuía anteriormente, cujas ações foram utilizadas para integralizar o capital da atual empresa que possui.

2. O consulente, inicialmente, assim descreve o seu caso:

O consulente foi acionista da sociedade XXX desde a sua constituição até outubro de 2016, quando transferiu suas ações para a YYY, como ato de integralização de capital, passando o controle daquela sociedade para esta, na qual é titular de 7,35% do capital social.

A sociedade XXX foi constituída em agosto de 1995, possuindo como capital social o valor de R\$ MMM, divididos em NNN ações no valor nominal de R\$ PPP cada.

Originalmente, a sociedade possuía como acionistas o Sr. AAA (90% das ações) e o Sr. BBB (10% das ações), passando o Consulente a compor a sociedade em 02.09.1995.

Em 02 de setembro de 1995 a sociedade teve seu primeiro aumento de capital, passando dos originais R\$ CCC para R\$ DDD, mediante a subscrição de novas ações pelo Consulente e por terceiros que não faziam parte originalmente da sociedade. [...]

[...]

No caso do Consulente, portanto, o custo de aquisição das ações da companhia original (e constante da sua declaração de Imposto de Renda até os dias atuais) era de R\$ EEE.

Em Assembleia Geral Ordinária realizada no dia 28 de setembro de 2009, foi aprovado novo aumento do capital social de R\$ FFF para R\$ GGG, mediante apropriação para o capital social de R\$ UUU de reservas de lucros acumulados.

Na assembleia realizada em 7 de novembro de 2011, novo aumento foi aprovado e executado, passando o capital social dos R\$ GGG para R\$ HHH, mediante a apropriação de mais R\$ III que estavam nos lucros acumulados naquela data.

Em ambas as assembleias que tiveram por objeto o aumento de capital da sociedade ficou esclarecido que referido aumento decorreu da incorporação de reservas de lucros acumulados e não redundaram em emissão de novas ações.

Assim, no caso do Consulente, este permaneceu com o mesmo número de cotas (JJJ), mas, tendo em vista os aumentos de capital acima enumerados, sua participação representava o valor de R\$ KKK.

Apesar do aumento substancial no valor da sua participação por conta, repita-se, de sucessivos aumentos de capital com a utilização de reserva de lucros, o Consulente permaneceu declarando em sua declaração de Imposto de Renda como custo de aquisição da participação acionário o valor de R\$ EEE.

[...]

3. Explana a seguir sobre o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, o art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e a Solução de Consulta Cosit nº 10, de 3 de fevereiro de 2016, para concluir “sobre a possibilidade do aumento do custo de aquisição das ações no caso de aumento de capital mediante incorporação de reserva de lucros”.

4. A seguir, o consulente expõe que não alterou o custo de aquisições das ações que possuía, conforme segue:

Apesar de tal entendimento, o Consulente não realizou qualquer alteração no custo de aquisição das ações, inclusive sendo o mesmo valor constante de sua declaração desde o evento do aumento de capital ocorrido em 1995. Isso porque eventual aumento do custo de aquisição das ações ocorreria mediante a contrapartida do lançamento de recebimento de rendimentos isentos/não tributáveis, o que não ocorreu nos anos correspondentes aos eventos.

Conforme exposto no início desta manifestação, os valores da alteração do custo de aquisição das ações que decorreram da utilização de reserva de lucros para fins de

aumento de capital ocorreram nos anos de 2009 e 2011, ou seja, há mais de uma década, o que inviabiliza a retificação das declarações para constar a contrapartida do recebimento isento (“incorporação de reservas ao capital / bonificação de ações”), pois o sistema da Receita Federal não permite a retificação de declarações entregues há mais de cinco anos.

Assim, caso seja viável o aumento do custo de aquisição da participação societária anteriormente referido, o contribuinte não conseguiria retificar as declarações de imposto de renda dos anos seguintes, o que acarretaria um descompasso entre a receita isenta (aumento de capital baseado nos lucros acumulados) e a ficha de bens e direitos.

Do mesmo modo, eventual reconhecimento do custo real de aquisição do bem em eventual venda das quotas da YYY, gerariam um descompasso no sistema da Receita Federal, tendo em vista a ausência de declaração desse custo real nas declarações anteriores

5. Por fim, o consultante apresenta os seguintes questionamentos:

1) Os lucros acumulados, quando utilizados para fins de aumento do capital social, podem incrementar o custo de aquisição das ações para fins de apuração do ganho de capital quando de sua alienação? Os aumentos de capital promovidos no XXX nos anos de 2009 e 2011 podem acarretar aumento do custo de aquisição das quotas da YYY detidas hoje pelo Consultante?

2) Considerando que os eventos societários de aumento de capital narrados nesta consulta ocorreram em 2009 e 2011, é possível que o Consultante retifique as declarações de imposto de renda dos anos subsequentes a tais eventos com a finalidade de declarar os rendimentos isentos (“incorporação de reservas ao capital / bonificação de ações”) em contrapartida ao aumento do custo de aquisição?

3) Caso a resposta ao item anterior seja negativa, o Consultante poderá retificar a declaração entregue no ano de 2016 (cinco anos anteriores a data da apresentação desta consulta), para indicar o recebimento de rendimentos isentos (“incorporação de reservas ao capital/bonificação de ações”) obtidos em anos-calendários anteriores e retificar o custo de aquisição da participação no mesmo ano?

4) Caso não seja possível declarar o recebimento de rendimentos isentos (“incorporação de reservas ao capital/bonificação de ações”) e sendo positiva a resposta dada ao questionamento número 1, o aumento do custo de aquisição da participação societária poderá ser considerado, para fins do disposto no art. 47, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda, como acréscimo patrimonial não justificado?

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, observe-se que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consultante”. Posto de outro modo, em termos mais

detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

7. Pelo relato do consulente, importante destacar que a participação societária que ele atualmente possui (YYY, que passa a ser citada nesta consulta como PJ-2) não é a pessoa jurídica que sofreu os aumentos de capital em 2009 e 2011 (XXX, que passa a ser citada nesta consulta como PJ-1). A participação societária que a consulente possuía na PJ-1 foi utilizada para integralizar o capital social da PJ-2, conforme se observa na cláusula 5ª do contrato social anexado às fls. 16 a 24.

8. Assim, os questionamentos do interessado partem de uma equivocada premissa de que se fosse possível retificar o custo de aquisição das ações da PJ-1, tal retificação refletiria automaticamente no custo de aquisição da participação societária da PJ-2.

9. Para demonstrar o equívoco do consulente, observe-se o que dispõe a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, no caso de sociedade limitada, como no caso da PJ-2 (destacou-se):

CAPÍTULO I

Da Sociedade Simples

Seção I

Do Contrato Social

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

[...]

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

[...]

CAPÍTULO IV

Da Sociedade Limitada

Seção I

Disposições Preliminares

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

[...]

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Art. 1.054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.

Seção II

Das Quotas

Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio.

§ 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

§ 2º É vedada contribuição que consista em prestação de serviços.

[...]

10. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, também possui dispositivos semelhantes (destacou-se):

CAPÍTULO II

Capital Social

SEÇÃO I

Valor

Fixação no Estatuto e Moeda

Art. 5º O estatuto da companhia fixará o valor do capital social, expresso em moeda nacional.

Parágrafo único. A expressão monetária do valor do capital social realizado será corrigida anualmente (artigo 167).

Alteração

Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social (artigos 166 a 174).

SEÇÃO II

Formação

Dinheiro e Bens

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Avaliação

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

[...]

11. Assim, o capital social da empresa tem valor monetário definido, expresso em moeda corrente nacional. A forma de integralizar o capital social pode ser feita com bens, passíveis de avaliação econômica. Via de regra, o valor dos bens transferidos para integralização de capital é feito pelo valor de mercado, como, por exemplo, disposto no art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976.

12. No entanto, o art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, veio permitir que a pessoa física acionista possa transferir os seus bens pelo valor constante em sua declaração de bens ou pelo valor de mercado, tributando, nesse último caso, o ganho de capital apurado (destacou-se):

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.

13. Tal fato, no entanto, não tem o condão de alterar o capital social da empresa a ter o seu capital integralizado. Trata-se de possibilidade de adotar um ou outro valor para o bem para fins de integralizar o capital, que já tem o seu valor definido.

14. Dessa forma, o *caput* do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao estabelecer que, “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”, deixa implícita a ideia de que deve haver correspondência deste valor com o valor do capital social integralizado.

15. No presente caso, o consulente, conforme a Cláusula 5ª do contrato social da PJ-2 (fls. 16 e 17), participa do capital social da pessoa jurídica, com LLL quotas, no valor de R\$ MMM, tendo integralizado o capital com a entrega de ações da PJ-1.

16. Conforme o § 2º da Cláusula 5ª do contrato social da PJ-2, “para fins fiscais, reservam-se os sócios o direito que lhes é conferido pelo art. 23 da Lei 9.249/95, mantendo a avaliação das participações societárias aquelas constantes em duas [sic] declarações anuais de imposto de renda”.

17. Por conseguinte, uma vez que o consulente realizou a transferência de sua participação societária na PJ-1 para a PJ-2, a título de integralização de capital, pelo valor então constante de sua

Declaração de Ajuste Anual, o custo de sua participação na PJ-2 está cabalmente definido e não há fundamento para suscitar o aumento do custo de aquisição dessa participação na PJ-2.

18. Ainda que o custo de aquisição das suas ações na PJ-1 pudesse ser incrementado pelo aumento de capital promovido nos anos de 2009 e 2011, isso não influenciaria no custo de aquisição das quotas pertencentes ao consulente na PJ-2. Poderia influenciar apenas em eventual apuração de ganho de capital na transferência de ações da PJ-1, quando da integralização do capital da PJ-2.

19. Assim, pode-se concluir que, na hipótese de integralização de capital social por pessoa física mediante a entrega de bens e direitos, avaliadas pelos valores então constantes da sua Declaração de Ajuste Anual, o custo de aquisição da participação societária adquirida é o valor integralizado, independentemente de eventual retificação futura dos valores de tais bens e direitos na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

20. Desta forma, os questionamentos do consulente na presente consulta ficam prejudicados.

CONCLUSÃO

21. Ante o exposto, conclui-se que, na hipótese de integralização de capital social por pessoa física mediante a entrega de bens e direitos, avaliadas pelos valores então constantes da sua Declaração de Ajuste Anual, o custo de aquisição da participação societária adquirida é o valor integralizado, independentemente de eventual retificação futura dos valores de tais bens e direitos na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

CELSO TOYODA

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe Substituto da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador-Geral de Tributação