



Solução de Consulta nº 4.016 - SRRF04/Disit

Data 26 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF04/DISIT Nº 43,
DE 5 DE JUNHO DE 2013, PARA ALINHAMENTO À
ORIENTAÇÃO DA COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO
(COSIT) REFERENTE À MATÉRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS
E LUCROS. EFEITOS.

Conforme entendimento da Cosit, 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.

Portanto, conclui-se que, na espécie, a incorporação ao capital social de reservas de capital não implica, para o acionista, o benefício do aumento do custo fiscal de aquisição do investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 16; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10. **VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 10, DE 3 DE FEVEREIRO DE 2016.**

Relatório

O contribuinte supra referido apresentara consulta fiscal (fls. 2-4) que restou assim sumariada:

Examina-se consulta protocolada em 30 de abril de 2013 pelo cidadão acima nominado, respeitante ao aumento de capital social com a utilização de reserva registrada no patrimônio líquido. Alega o requerente que possuía participação societária na empresa xxxx. Afirma que esta, em 2012, após decisão em assembleia geral, efetuou aumento de seu capital social, empregando para tanto reserva de ágio registrada em seu patrimônio líquido, procedimento este que, portanto, aumentou o valor unitário das suas ações, inclusive as pertencentes ao

consultante. Este ressalta que, ainda em 2012, alienou sua participação societária, o que acarretou a necessidade de calcular o ganho de capital na operação. Assevera que, para esse efeito, o aumento do custo unitário decorrente da capitalização da reserva de ágio foi acrescido ao custo de aquisição do investimento.

2. Colaciona o art. 200 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para sustentar que esse dispositivo autoriza o emprego da reserva de capital para incorporação ao capital social.

3. Considera que a mesma autorização é expressa, acompanhada do tratamento fiscal a ser adotado, pela Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 5 de abril de 2010, que dispõe sobre o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais, em seu art. 47, § 1º. Julga que no mesmo sentido é a orientação direta da Receita Federal do Brasil, por meio da questão nº 661 do rol de “Perguntas e Respostas”, disponibilizado em seu sítio na Internet.

4. Aduz que, considerando que, ao apurar o ganho de capital na alienação de sua participação societária na precitada empresa, acresceu ao custo de aquisição o montante correspondente à sua participação no aumento de capital com reservas, efetuado pela pessoa jurídica, interroga se o aumento do custo das ações, decorrente do aumento de capital social ocorrido na empresa investida, com lucros ou reservas, deveria ter sido considerado como custo de aquisição de seu investimento, para efeito de apuração do ganho de capital na alienação. A final, presta as declarações de estilo relativas ao procedimento de consulta tributária. Esses são os excertos relevantes da petição, com supressões decorrentes da síntese.

2. Conseqüentemente, esta Divisão de Tributação veio a proferir a Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 43, de 5 de junho de 2013, atravessada às fls. 8-17, da qual o interessado teve ciência em 17 de junho de 2013, consoante cópia de aviso de recebimento de fl. 20, assim ementada (cfr. Diário Oficial da União de 27 de junho de 2013):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Efeito do aumento do capital social, mediante incorporação de lucros ou de reservas, com ou sem emissão de novas ações, na atualização do custo fiscal de aquisição de participação societária. Método do custo de aquisição.

Na espécie consultada, em sede do método do custo de aquisição, a capitalização de reserva de capital, com ou sem a emissão de novas ações, implica, para o acionista, o benefício de aumento do custo fiscal de aquisição do investimento, nos termos previstos na legislação de regência, para fins de apuração do futuro ganho de capital tributável.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 169, “caput” e § 1º, 182, § 1º, alínea “a”, 200, IV, e alterações posteriores; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 135, 381, 382, 383, 442, 658, 659 e 662; Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 2010, art. 47, § 1º.

3. O aludido decisório foi emitido sob a égide da Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, ato esse que, antes da publicação da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, regulava o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, e estabelecia que os efeitos da solução de consulta alcançavam tão somente os sujeitos passivos que protocolaram os respectivos processos de consulta, a par de atribuir competência para proferimento de solução de consulta tanto à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) quanto às Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal.

4. Contudo, a IN RFB nº 1.396, de 2013, veio a estatuir o seguinte:

Art. 7º A solução da consulta compete à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

[...]

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013)

[...]

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013)

[...]

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

[...]

Art. 19. Havendo divergência de conclusões entre Soluções de Consulta relativas à mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit.

[...]

§ 4º Da Solução de Divergência será dada ciência imediata ao destinatário da Solução de Consulta reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no art. 17.

[...]

Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

5. Sucede que, ulteriormente, examinando a mesma matéria, ou seja, a capitalização de reservas e sua repercussão no custo fiscal de aquisição do investimento, nos autos de processo de consulta fiscal diverso, já sob o pálio da IN RFB nº 1.396, de 2013, a Coordenação-Geral de Tributação exarou a Solução de Consulta Cosit nº 10, de 3 de fevereiro de 2016, com ementa publicada no Diário Oficial da União de 8 de março de 2016. Cabe acentuar, ademais, que o destinatário daquela decisão trouxera à colação a citada Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 43, de 2013.
6. Considerando que a Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2016, perfilha interpretação divergente da sustentada pela Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 43, de 2013, cumpre proceder à reforma desta última, para alinhamento à referenciada orientação da Coordenação-Geral, nos termos do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; dos arts. 8º, 9º, 17, 19, § 4º, e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e do item 4 do Anexo IV da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014.
7. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

8. Convém transcrever estes excertos da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2016, cujo inteiro teor está disponível no sítio da Receita Federal na internet:

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.

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 consequência 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 Consultante, 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?

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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):

[...]

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. (grifos nossos).

Conclusão

9. Em face do exposto, conforme entendimento da Cosit, 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.

10. Portanto, conclui-se que, na espécie, a incorporação ao capital social de reservas de capital não implica, para o acionista, o benefício do aumento do custo fiscal de aquisição do investimento.

11. Nessa conformidade, por força do disposto no art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996; nos arts. 8º, 9º, 17, 19, § 4º, e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e no item 4 do Anexo IV da Norma de Execução Cosit nº 1, de 2014, fica reformada a tese assentada na Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 43, de 2013, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2016.

12. É importante salientar que a presente Solução de Consulta Vinculada alcançará apenas os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consultante ou após sua publicação pela imprensa oficial, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá,

também, o período abrangido pela solução anteriormente dada, a teor do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 17 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

13. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

14. Em face do exposto, declaro a vinculação deste decisório com a Solução de Consulta Cosit nº 10, de 3 de fevereiro de 2016, forte no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

15. Publique-se ao abrigo do disposto no art. 27, § 2º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, com redação da IN RFB nº 1.434, de 2013. Encaminhem-se os autos ao xxxx, para fins de ciência do interessado no endereço indicado no aviso de recebimento de fl. 20, uma vez que o informado à fl. 2 diverge do constante no Sistema CPF.

Recife/PE, 26 de agosto de 2016.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF04/Disit