



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.723772/2015-72
ACÓRDÃO	2102-003.543 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MALCON ANDERSON TAFNER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DE ALIENAÇÃO. PASSIVO PENDENTE. ATUALIZAÇÃO.

Não configura acréscimo patrimonial e, portanto, não integra o ganho de capital a parcela do valor da alienação, incluindo eventuais atualizações, que tenha sido destinada, por expressa previsão contratual, a pagamento de passivos pendentes da participação societária alienada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Cleber Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MALCON ANDERSON TAFNER, contra acórdão nº 09-64.657 proferido pela 6ª Turma da DRJ/JFA, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário constituído.

Ao que se deduz dos autos, foi lavrado auto de infração em 26/10/2015, cuja ciência ocorreu em 03/11/2015, conforme A.R lançado às fls. 297 dos autos.

O auto refere-se a IRPF, sendo apurado inicialmente o crédito tributário global no importe de R\$ 6.960.297,41 (seis milhões novecentos e sessenta mil, duzentos e noventa e sete reais e quarenta e um centavos), sendo R\$ 3.711.973,58 de Imposto; R\$ 2.783.980,19 (dois milhões setecentos e oitenta e três mil, novecentos e oitenta reais e dezenove centavos) de Multa de Ofício – 75% (passível de redução) e R\$ 464.343,64 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, trezentos e quarenta e três reais e sessenta e quatro centavos), a título de Juros de Mora – calculados até 10/2015.

A fiscalização procedeu ao lançamento de ofício por constatar a omissão/apuração incorreta de ganhos de capital decorrentes da alienação de bens ou direitos nos anos-calendário de 2012 a 2014 e omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica em 2014.

O Relatório Fiscal de fls. 13/34 demonstrou que, em 28/05/2012, o recorrente, juntamente com Malcon Anderson Tafner, Marlen Cláudia Tafner compunha sociedade na Holding Ítala Participações Ltda, controladora do grupo Uniasselvi. Cada um dos sócios dispunha de 33,33% de participação no capital social de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Restou apurado que o recorrente alienou totalmente suas quotas para a Editora e Distribuidora Educacional (EDE), subsidiária da Kroton Educacional.

A autoridade lançadora destacou que o valor de venda foi R\$ 523.000.000,00 (quinhentos e vinte e três milhões de reais), com recebimento parcelado, sendo R\$ 375.000.000,00 (trezentos e setenta e cinco milhões de reais) à vista e o restante em seis parcelas anuais, tendo o contribuinte recorrente calculado e recolhido o ganho de capital com base nos valores recebidos nos anos-calendário examinados.

Ato contínuo, constatou-se que R\$ 3.550.000,00 (três milhões quinhentos e cinquenta mil reais) recebidos não foram considerados no valor de alienação nos cálculos efetuados pelos contribuintes, relativos à utilização do caixa da Ítala para pagamento da fatura de prestação de serviços da empresa Multiversa Consultoria em junho de 2012, com o objeto de assessoria financeira relacionados à avaliação econômica da transferência, porém tendo como reais beneficiários os alienantes.

Da mesma forma, verificou-se em relação a R\$ 449.109,77, recebidos a título de mensalidades atrasadas, disponibilizados da conta caução (*escrow account*) em 15/08/2014 e R\$ 55.000.000,00 relativo à disponibilidade econômica em 15/08/2014 do montante depositado na mesma conta caução.

A Fiscalização relata que a *escrow account* (conta garantia) foi aberta no banco J. P. Morgan S/A, com a finalidade de a compradora depositar valores retidos do montante devido aos vendedores quando houvesse demandas em curso que pudessem representar uma hipótese de indenização à compradora.

O Auditor-Fiscal esclarece que, muito embora os valores depositados na *escrow account* não pudessem ser tributados enquanto mantidos na conta caução, o fato de os valores terem sido utilizados para indenizar a compradora implicou em sua disponibilização aos vendedores, ocorrida em 15/08/2014, na celebração do Termo de Transação para Quitação de Contingências Fiscais, onde os alienantes concordaram com a utilização integral dos montantes depositados na conta caução para quitação das contingências tributárias do grupo Uniasselvi (Ítala).

Por outro lado, prossegue, a indenização paga pelos alienantes à EDE, materializada pela utilização dos montantes depositados na conta caução, não pode ser deduzida na apuração do ganho de capital, por falta expressa de previsão legal. Além disso, entende a auditoria, esta indenização também não pode ser considerada como uma redução do preço de alienação, tendo em vista que a EDE efetivamente desembolsou as quantias depositadas na conta caução.

Levando-se em conta os valores apurados e recolhidos pelo interessado, assim como sua participação proporcional (33,33%), a Fiscalização, então, apurou ganho de capital para o autuado no valor de R\$ 2.948.597,47.

Com relação à infração de omissão de rendimentos, a autoridade tributária esclareceu que se refere à diferença entre o valor depositado na conta caução e seu recebimento conforme acordo de quitação de contingências em agosto de 2014, no valor de reajuste total para o interessado, considerando sua participação, de R\$ 2.810.468,31, com imposto correspondente de R\$ 763.363,46.

O contribuinte apresentou sua impugnação em 30/11/2015 (fls. 305/323 dos autos), por intermédio de mandatário (procuração às fls. 325 dos autos), acompanhada de documentos, mencionando que, abstraídas as ínfimas diferenças em relação aos valores oportunamente oferecidos à tributação pelo contribuinte, o mote do trabalho fiscal centrou-se em dois aspectos que serão combatidos:

1 - Da conta garantia.

Frisa o recorrente que não é possível concordar com o raciocínio fiscal ao acrescentar ao valor de alienação os valores depositados na conta caução que foram utilizados para indenizar o comprador, detalhando inicialmente o previsto no contrato de compra e venda: **a)** R\$ 335.000.000,00 foram pagos à vista, no ato da assinatura do contrato; **b)** o pagamento do "preço fixo parcelado" (R\$ 175.000.000,00), em 6 parcelas, atualizáveis, assim como outros valores a receber após a data de assinatura do contrato (28/05/2012), ficou condicionado à inexistência de endividamento/contingências das sociedades vendidas, pelo prazo de 6 anos; **c)** a conta caução vinculada (*escrow account*) serviu como garantia dos vendedores aos compradores; **d)** o anexo

7.1.18 (ora coligido), já no ato da assinatura do contrato, enumerou uma série de contingências, inclusive a existência do MPF 0920400.2011.000494-1 (Sociedade Educacional Leonardo da Vinci - UNIASSELVI, CNPJ 01.894.432/0001- 56), que deu origem a processos tributários, liquidados em agosto/2014, com os benefícios da Lei 12.996/2014; e) na hipótese de concretização de endividamento/contingência, os valores depositados na conta caução seriam usados para adimpli-las, abatendo-se do preço de aquisição. Menciona que houve a materialização de contingências, especialmente de ordem tributárias, em agosto de 2014, saldadas com recursos depositados na conta garantia (escrow account).

Segundo afirma, no caso dos valores depositados serem utilizados para fazer frente aos passivos da pessoa jurídica vendida, sem que as pessoas físicas tenham a possibilidade de reavê-los, como aconteceu no caso em análise, não há caracterização de hipótese tributável do IRPF.

Dessa forma, salienta, a liquidação de contingências tributárias da pessoa jurídica Uniasselvi, da qual o recorrente era sócio, com valores depositados em conta garantia, reduziu o preço de aquisição, não resultando em renda disponível nem acréscimo patrimonial para os vendedores, ou seja, trata-se de uma perda para o então impugnante.

Frisou que, se o negócio estava vinculado a uma condição suspensiva, apenas quando ocorrida a condição prevista o mesmo seria considerado perfeito e acabado para fins de tributação, ou seja, como o impugnante não teve o valor disponibilizado, porque sujeito a cláusulas contratuais condicionantes, não ocorreu a hipótese de incidência de imposto de renda.

Argumentou que as pessoas físicas sujeitam-se ao regime de caixa, ou seja, para a pessoa física somente o numerário que ingressa em sua esfera patrimonial pode ser caracterizado como renda, e como no caso o contribuinte não auferiu riqueza nova, vez que os valores depositados em conta garantia serviram para pagar o endividamento da sociedade vendida, com a redução do preço de aquisição (parcela a receber condicionada), a exigência fiscal deveria ser cancelada.

2 - Da comissão de intermediação do negócio.

Alegou o contribuinte que o valor de R\$ 3.550.000,00 pago pela Ítala à Multiversa Consultoria deve ser entendido como comissão de corretagem pela venda do grupo Uniasselvi, transcrevendo as cláusulas contratuais, e não prestação de serviços de assessoria financeira aos alienantes, como considerou a Fiscalização, não devendo assim o valor ser somado ao de alienação, devendo a exigência ser cancelada também relativamente a esta parte. Além disso argumenta que, ainda que não reconhecido o valor como comissão de intermediação, não é aceitável que o montante seja adicionado ao preço de alienação aos vendedores, pois o contrato de intermediação foi celebrado com a Ítala Participações Ltda, sob pena de confusão patrimonial e desrespeito às regras da sujeição passiva tributária.

Aduz que o valor referente à comissão foi retido diretamente no caixa da pessoa jurídica para pagamento da empresa Multiversa, de forma que tal montante não ingressou na

esfera patrimonial da pessoa física, ou seja, não gerou riqueza aos alienantes. Salienta que, na verdade, tratou-se de um redutor do patrimônio da pessoa natural (impugnante), pois o valor da comissão foi abatido do preço final da venda, conforme expresso no Contrato de Compra e Venda de Participações Societárias e Outras Avenças(item 3.2.2.3, letra c).

A DRJ, após se dedicar à análise da peça de impugnação e das provas acostadas, prolatou o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IMPLEMENTO DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA. FATO GERADOR.

Haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em conta garantia, quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, depois de realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico.

DESPESAS DE INTERMEDIÇÃO. DEDUÇÃO VÁLIDA DO VALOR DE ALIENAÇÃO.

As comissões de intermediação pagas à assessoria econômico-financeira pelo serviço de busca e identificação de comprador idôneo para as participações societárias se enquadram nas hipóteses admitidas pela IN SRF 84/2001, não fazendo parte de seu valor de alienação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na decisão colegiada de piso, a DRJ acolheu a razão de impugnação acerca das despesas de intermediação, momento em que determinou a exclusão do lançamento o imposto relativo ao ganho de capital proporcional de R\$ 1.182.673,48 (R\$ 3.550.000,00/3) apurado no mês de junho de 2012, no valor de R\$ 177.401,02, mais seus encargos.

Irresignado quanto à parte desprovida, o contribuinte interpôs o recurso voluntário, momento em que aduziu, em síntese, que nunca teve acesso ao crédito disponível em si na conta garantia e que, portanto, nunca recebeu qualquer montante em sua conta pessoal, não dispondo, portanto, de liberdade sobre tal crédito, não se podendo falar em ganho de capital nessa esfera.

Assim, o cerne recursal cinge-se na operação de disponibilização financeira da *Escrow account* e o suposto ganho de capital dela decorrente.

Após a interposição do recurso voluntário, o recorrente pugnou pela redistribuição dos autos para a 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção deste Tribunal Administrativo, eis que havia processo conexo sob a relatoria do então Conselheiro Presidente Sr. Carlos Alberto do Amaral Azevedo. O pedido foi formulado em 27/08/2021, conforme se vê das folhas 537/538.

Há nos autos em epígrafe, nota dispondo que os autos nº 13971.723797/2015-76, cuja conexão se pleiteou, foram julgados em 13/08/2021.

Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos e admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Ademais, não há nos autos preliminares a serem apreciadas.

Contudo, reservo-me na cautela de salientar que, embora haja conexão deste feito administrativo com os autos do processo nº 13971.723797/2015-76, tenho que não é o caso de remessa à Turma que conheceu daquele feito, haja vista que o processo em referência foi julgado (com trânsito em julgado) antes que o recorrente pugnassem pela redistribuição dos autos.

Além disso, conforme preconiza o artigo 47, §1º, I e §2º, do RICARF, a vinculação de processos por conexão ocorrerá, desde que nos autos recebidos primeiramente não tiver sido prolatada decisão. Vejamos:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

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

Dessarte, superada a questão inicial, passo à análise do mérito recursal.

-Do mérito

Inicialmente, alerto ao E. Conselho que o referido caso concreto guarda conexão e identidade de partes com o caso concreto tratado nos autos nº 13971.723796/2015-21, já trazidos ao crivo desta Turma. De toda sorte, passo à sua análise.

Ao que se perlustra do acórdão recorrido, a autoridade julgadora dispôs que a utilização dos valores depositados na conta Escrow para a indenização aos compradores da empresa equivale a sua disponibilização aos vendedores, que passaram a deter a disponibilidade jurídica da renda, que foi utilizada para arcar com despesa de sua responsabilidade. Nessa linha, dispôs o acórdão recorrido que a condição prevista no Contrato ocorreu, qual seja a da disponibilização aos vendedores dos valores depositados.

A discussão central do recurso voluntário reside no item 2 do acórdão de impugnação, que envolve a tributação de valores depositados em uma conta caução (escrow account), aberta no contexto da venda de participações societárias da Ítala Participações Ltda para a Editora e Distribuidora Educacional (EDE), controlada pela Kroton Educacional.

Os valores depositados na conta caução foram utilizados, posteriormente, para saldar contingências fiscais relacionadas ao Grupo Uniasselvi, controlado pela Ítala. A fiscalização incluiu esses valores no cálculo do ganho de capital auferido pelos alienantes, argumentando que a utilização dos recursos para quitar passivos tributários implicava na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, sujeita à incidência do Imposto de Renda.

O recorrente, entretanto, sustentou que os valores depositados na conta caução não representavam um ingresso patrimonial direto para os vendedores, pois foram utilizados exclusivamente para a quitação de dívidas da empresa vendida, e não dos alienantes pessoas físicas. Dessa forma, argumentou que tais valores não deveriam ser considerados na apuração do ganho de capital, uma vez que serviram para reduzir o preço de aquisição, e não constituíram renda disponível. A defesa também alegou que, como os recursos estavam vinculados a uma condição suspensiva — a inexistência de contingências após seis anos — não havia disponibilidade jurídica ou econômica para os vendedores, até a verificação da condição.

Verifico que o contrato de compra e venda previu que, em caso de contingências, os valores depositados na conta caução seriam utilizados para quitá-las, e o preço de venda seria ajustado conforme necessário. No entanto, a fiscalização entendeu que a utilização dos montantes depositados na conta caução para indenizar a compradora (EDE) configurava a aquisição de disponibilidade jurídica por parte dos alienantes, pois os valores foram utilizados para cumprir uma obrigação a que eles estavam subordinados no contrato de alienação. Assim, a fiscalização concluiu que os valores deveriam ser tributados como parte do ganho de capital.

O acórdão abordou a natureza jurídica da conta caução (escrow account), explicando que se trata de uma conta instituída para garantir a satisfação de determinadas obrigações contratuais, cujo saldo é liberado conforme o cumprimento de condições previamente estabelecidas. Embora os valores mantidos na conta caução não estivessem inicialmente disponíveis para os alienantes, o fato de terem sido utilizados para quitar as contingências fiscais

fez com que a disponibilidade jurídica desses montantes fosse transferida para os vendedores, mesmo que de forma indireta. Esse entendimento levou o colegiado a considerar que a tributação era devida.

A decisão do acórdão ressaltou que, uma vez utilizados os valores para o pagamento das contingências tributárias da Uniasselvi, os vendedores passaram a ter disponibilidade jurídica sobre esses recursos, configurando o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital. Segundo a interpretação da autoridade fiscal e do colegiado, a utilização dos montantes depositados na conta caução para indenizar a compradora implicou em uma forma de realização de receita, ainda que o valor não tenha sido diretamente disponibilizado aos vendedores, o que justificou sua inclusão no cálculo do imposto. Assim, não caberia a exclusão dos valores do lançamento fiscal.

Seguindo esse norte, entendeu a autoridade julgadora de piso que, como os vendedores saldaram suas dívidas com valores efetivamente desembolsados pelo comprador, estes devem fazer parte do montante recebido, integrando o valor de alienação recebido pelo sujeito passivo, não havendo que se falar em alteração do lançamento.

Em que pese o entendimento exarado no acórdão recorrido, tenho que o mesmo merece reforma nesta seara.

Ademais, conforme exposto anteriormente, o mesmo caso concreto, em 13/08/2021, já foi objeto de análise e julgamento pelo colegiado da 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF, processo nº 13971.723797/2015-76, acórdão nº 2201-009.103.

Trata-se de matéria idêntica, envolvendo os mesmos anos calendários 2012 a 2014, em que figuram como contribuintes os sócios e irmãos do recorrente, quais sejam a Sra. Marlen Cláudia Tafner e o Sr. Marlon Jackson Tafner.

O acórdão acima mencionado, de relatoria do então Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, deu provimento ao recurso voluntário interposto, que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DE ALIENAÇÃO. PASSIVO PENDENTE. ATUALIZAÇÃO.

Não configura acréscimo patrimonial e, portanto, não integra o ganho de capital a parcela do valor da alienação, incluindo eventuais atualizações, que tenha sido destinada, por expressa previsão contratual, a pagamento de passivos pendentes da participação societária alienada. O recorrente defende que a movimentação financeira efetivada na conta caução não pode ser desvinculada do contrato de compra e venda, e que, como foi utilizado para o pagamento de débitos empresariais da empresa alienada, que sequer teve disponibilidade econômica sobre tais valores.

Nesse toar, feita toda a análise recursal e documental, atento aos termos da decisão colegiada já proferida por este Conselho, amparado analogicamente pelo artigo 114, §12º, I, do RICARF, tomo por razão de decidir os mesmos fundamentos lançados no acórdão nº 2201-009.103, senão vejamos.

Sintetizadas as razões da defesa, mister trazermos à balha como a Autoridade lançadora avaliou a questão relacionada à conta garantia:

O segundo fato que ocasionou a apuração incorreta do ganho de capital pelo sujeito passivo foi a desconsideração da disponibilidade econômica do montante depositado na conta caução (ESCROW ACCOUNT).

A RECEITA FEDERAL já analisou o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, no tocante a rendimentos depositados em conta caução (ESCROW ACCOUNT).

A solução de consulta nº 59 da SRRF04/Disit, de 27/08/2013, tem a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA • IRPF Ganho de capital. "Escrow accotmt". Tributação.

Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em "escrow account" (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico,"

Muito embora os valores depositados na ESCROW ACCOUNT não pudessem ser tributados enquanto mantidos nessa conta caução, o fato de os valores terem sido utilizados para indenizar a compradora implicou em sua percepção por parte dos vendedores. Ou seja, a utilização dos valores depositados na ESCROW ACCOUNT para indenizar a compradora equívale à sua disponibilização para os vendedores e à sua concomitante transferência para a compradora, em cumprimento ao dever que os vendedores têm de indenizá-la. Nesse momento, os vendedores passam a deter a disponibilidade jurídica da renda, a qual é utilizada para arcar com despesa de sua responsabilidade.

Este fato ocorreu na celebração do "Termo de transação para quitação de contingências fiscais", em 15/08/2014, onde os alienantes concordaram com a utilização integral dos montantes depositados na conta caução para quitação das contingências tributárias do grupo UNIASSELVI.

Por outro lado, a indenização paga pelos alienantes à EDE, materializada pela utilização dos montantes depositados na conta caução para quitação das contingências tributárias do grupo UNIASSELVI, não pode ser deduzida na apuração do ganho de capital, por falta expressa de previsão legal.

Além disso, esta indenização também não pode ser considerada como uma redução do preço de alienação, tendo em vista que a EDE efetivamente desembolsou as quantias depositadas na conta caução.

A análise dos autos evidencia que parte do preço ajustado seria relativo a mensalidades atrasadas, e que na citada conta-garantia, além dos R\$ 55.000.000,00 relativos às parcelas ainda a serem corrigidas, recebeu depósitos de valores das tais mensalidades pagas a destempo. Ademais, como dito, valores depositados na citada conta-garantia foram corrigidos e tal correção foi tributada pelo Agente fiscal como omissão de rendimentos.

Como bem pontuado pela defesa, este Relator já se manifestou em caso semelhante, em voto que resultou no Acórdão nº 2201-003.948, exarado em 03 de outubro de 2017, acolhido pela unanimidade da então formação desta Turma Ordinária.

Naquela oportunidade, este Colegiado se debruçou sobre a imputação fiscal incidente sobre parcela do valor da alienação que teria sido destacada para fazer face a passivos pendentes da empresa alienada. Após sintetizadas as razões da Autoridade lançadora e da defesa, restou assim expressa as conclusões do voto condutor do Acórdão:

Competência da União, nos termos do inciso III do art.153 da CF/88, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza tem sua regra matriz no art. 43 do CTN, o qual prevê, expressamente, que seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de rendas ou de proventos de qualquer natureza:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da 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.”

Dando ainda maior ênfase à vinculação entre a ocorrência do fato gerador e a aquisição da disponibilidade, a Lei 7.713/89 previu que, no caso de pessoas físicas, o imposto de renda é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos. Além disso dispôs que integra o rendimento bruto o ganho de capital auferido no mês, que é a diferença positiva entre o valor da alienação e custo de aquisição, conforme se vê abaixo: Lei 7.713/89

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (...)

§ 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.

Em fl. 254 é possível identificar a informação na Declaração de Bens e Direitos do custo da participação societária alienada, sendo certo que os mesmos não são avaliados, na Declaração de Rendimentos da Pessoa Física, pelo método da equivalência patrimonial, mas registram apenas o valor histórico de aquisição.

Ocorre que, no curso das atividades empresariais, o valor efetivo representativo dessa participação societária sofre alterações positivas e negativas, que vão se acumulando no seio da Pessoa Jurídica até que, no momento da alienação, incide a tributação sobre o acréscimo patrimonial identificado pela diferença positiva entre o valor da transmissão e do custo do bem alienado.

Caso a diferença seja negativa, não há que se falar em tributação, já que não constitui acréscimo patrimonial passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda, pois não teria ocorrido a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Não se mostra adequado o entendimento da Autoridade lançadora de que o risco empresarial é exclusivamente daquele que se aventura em tal atividade.

Afinal, o país não tem como avançar em seus indicadores econômicos ou sociais, bem assim no cenário global, se o Estado fecha os olhos à sorte das empresas, que configuram um dos esteios da economia, gerando empregos, renda e riqueza, beneficiando não apenas aos seus sócios, mas a toda coletividade, direta ou indiretamente.

Assim é que, o mero nascimento dos passivos ora em discussão, antes mesmo de serem efetivamente pagos, configuram dispêndios que sensibilizam, para menos, o montante devido de tributo apurado na PJ.

Por sua vez, não sendo pago dentro do período de sua ocorrência, tais dispêndios são inseridos no campo negativo do patrimônio e lá permanecem até que existam recursos para honrá-los ou até que os seus sócios decidam integralizar recursos novos capazes de extinguir tais obrigações pendentes.

No caso de integralização de valores, estes teriam reflexos meramente permutativos no patrimônio da pessoa física, deixando de se apresentar como uma disponibilidade, por exemplo, e passando a integrar o custo de aquisição da participação societária. Assim, o que se identifica dos elementos juntados aos autos, é que a Brumafer Mineração enfrentava severas dificuldades financeiras e operacionais, estando inclusive com suas atividades interrompidas, resultando no interesse de seus sócios em promover a alienação das respectivas participações, o que se deu com a disposição da MSA Mineração Serra Azul de levar os negócios da Brumafer à frente.

Na definição de preços, naturalmente, é avaliado o patrimônio da empresa alienada, lembrando que patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa ou a uma entidade. A Lei nº 10.406/2002, Código Civil,

prevê, em seu art. 91, que constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

Portanto, considerando os reflexos das obrigações pendentes de pagamento na negociação em curso, temos que quatro seriam as possibilidades para fechamento do negócio diretamente entre a MSA e os sócios da Brumafer: 1) a MSA assumiria o passivo da Brumafer e consideraria o custo de tais obrigações na estipulação do valor (líquido) a ser pago aos sócios. Assim, o ganho de capital seria calculado sobre o valor líquido recebido por cada sócio alienante; 2) a MSA pagaria um valor global com a quitação prévia pelos sócios retirantes, mediante aporte de recursos, das obrigações pendentes.

Assim, a tributação sobre eventual ganho de capital, da mesma forma, não incidiria sobre o valor equivalente ao passivo pendente, já que, com o aporte de recursos, este passaria a compor o custo de aquisição do investimento anulando na mesma medida a tributação eventualmente incidente sobre o valor da alienação; 3) a MSA ingressaria no quadro societário da Brumafer, aportando valores que fossem suficientes à liquidação das pendências, com diluição da participação societária dos antigos sócios. Após, compraria a participação de cada sócio, cenário em que eventual ganho de capital seria calculado pela diferença entre o valor líquido recebido e o custo de aquisição; 4) as partes fixariam um valor global para o negócio, com previsão expressa de que parte do montante a ser pago seria utilizada para quitação do passivo pendente. No caso em tela, a opção escolhida pelas partes equivale a última possibilidade acima, mas não altera a natureza da operação. Não é porque se tenha optado por uma ou outra forma que a essência do ajuste restará alterado. Neste caso não se identifica disponibilidade econômica ou jurídica de bens ou direitos de qualquer natureza, passível de incidência de Imposto de Renda, na parte relativa ao montante utilizado para quitação do passivo da empresa alienada.

Em relação a tais valores, não há diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Tais valores não se confundem com despesas, mas obrigações patrimoniais da pessoa jurídica. Tampouco sua liquidação com recursos dos sócios pessoas físicas configura ofensa ao princípio contábil da entidade, naturalmente se observadas as formalidades legais para tal. Impossível atribuir o pagamento de tais obrigações à mera liberalidade das partes, em particular por que: quem compra considera a obrigação pendente de pagamento na definição do valor que está disposto a pagar pelo novo negócio; já quem se retira da sociedade, como bem lembrado pela decisão a quo, responde solidariamente com o adquirente, por até dois anos depois de averbada a modificação do Contrato Social, perante a própria sociedade e terceiros pelas obrigações que tinha como sócios, nos termos do § único do art. 1003 do Código Civil.

É possível que as condições operacionais e financeiras de uma empresa apresentem resultado negativo reiteradamente até que sua equação

patrimonial resulte em um valor negativo, situação em que pode ocorrer a transferência da sociedade sem que os sócios recebam um único centavo pela cessão de sua parte, ou mesmo ainda precisem aportar algum recurso só para que consigam alienar sua participação pelo preço justo. Assim, vê-se que os reflexos do passivo de uma empresa geram impacto negativo, ainda que indiretamente, no patrimônio dos sócios e o seu pagamento, mediante ajuste em alienação que o estabeleça, apenas elimina tal impacto, não importando acréscimo patrimonial efetivo capaz de ensejar tributação do Imposto sobre a renda.

Quanto à afirmação da DRJ de que não restou comprovado pelo interessado que o valor de US\$ 3.000.000,00 (três milhões de dólares norte-americanos), foi descontado do valor do negócio realizado, em nada contribui para a lide em curso, pois a Autoridade Fiscal elencou expressamente os pagamentos que identificou e não se manifestou sobre a suposta não comprovação, não podendo o Julgador administrativo transbordar os limites na lide em sua análise. Por outro lado, a planilha que serviu de base para se chegar aos valores de ganho de capital omitidos, além de acusar os pagamentos que tiveram a finalidade de pagar o passivo da Brumafer, também relacionou os valores que tiveram a finalidade de pagar aos sócios, cuja correção não foi questionada pelo Recorrente.

Assim, entendo que os argumentos recursais são procedentes, devendo ser excluídos do ganho de capital apurado pela fiscalização todos os pagamentos listados no item 1.10 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 19 a 21), que tenham tido a finalidade de pagar passivo da Brumafer Minerações Ltda. Grifou-se.

Como se vê, o caso tratado no presente processo é bem semelhante ao que se discutiu no Acórdão acima, sendo certo que o fato de que, em um momento qualquer, o contrato de compra e venda indique que o valor seria uma indenização, não afeta a essência de mero cumprimento de obrigações pendentes que alteram o valor de alienação.

Note que a Solução de Consulta nº 59 da SRRF04/Disit apenas indicou que somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em "escrow account" (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico,"

No caso sob análise, independentemente do motivo que levou ao ingresso de valores na citada conta-garantia (parcelas, correção ou mensalidades em atraso), o fato é que não houve disponibilidade econômica ou jurídica de valores ao alienante, mas apenas o retorno ao adquirente de parte do valor ajustado de alienação em razão da necessidade de liquidação de pendências contratualmente estabelecidas.

Sobre o tema, a própria Receita Federal do Brasil por sua Coordenação-Geral de Tributação (Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 22 de Janeiro de 2016), ao analisar a correta aplicação da legislação tributária relacionada ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, assim se manifestou:

40. Importante destacar que os valores depositados na conta caução, apesar de essa ter sido aberta em nome dos Vendedores, ainda não podem ser considerados como custo de aquisição, pois esses valores se destinam a cobrir as garantias impostas pelo Comprador, e só estarão à disposição dos Vendedores na forma e nos prazos estipulados em contrato.

41. Em síntese, o preço de aquisição da participação societária não restou determinado no contrato apresentado pela Consulente, pois, em razão das diversas condições estipuladas no texto, é possível que o montante total a ser pago pelo Comprador seja ajustado para mais ou para menos, a depender de eventos futuros e incertos. Contudo, os valores já transferidos aos Vendedores correspondem a pagamento do preço acordado entre as partes, caracterizando-se, desta forma, como custo de aquisição da participação societária para fins de apuração do ágio verificado no negócio celebrado pela Consulente. E, contrario sensu, os valores devolvidos pelos Vendedores representam redução desse custo de aquisição. Por óbvio, essas alterações influenciarão a apuração do ágio na transação, o que será melhor visto a seguir.

Ora, se os valores devolvidos aos compradores representam redução de custo de aquisição, sejam eles relativos ao montante de R\$ 55.000,000,00 ou relativo a mensalidades atrasadas, naturalmente, representam, para os vendedores, uma redução no valor de alienação.

Da mesma forma, eventual atualização de tais valores, desde que tenha sido, como de fato foi, retornado ao patrimônio da empresa adquirente para quitação de pendências, devem seguir o tratamento dado ao principal, não podendo ser considerada parcela recebida sobre a qual deva incidir o IRPF.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, ressalvando mais uma vez que a questão que remanesce sob litígio administrativo está restrita à tributação dos valores efetivamente devolvidos ao adquirente e seus reflexos, relacionados à conta-garantia, incluindo nestes a parcela depositada a título de reajuste e de mensalidades em atraso, dou provimento ao recurso voluntário

Conclusão

Face ao exposto, forte nos fundamentos acima expostos, conheço do recurso voluntário para, no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2102-003.543 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13971.723772/2015-72

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

DOCUMENTO VALIDADO