



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.724221/2011-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.743 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrente MARIA OLGA DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 30/04/2008, 30/06/2008, 30/11/2008, 30/04/2009

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL. PERÍCIA

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com o recurso, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PROVA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora pode indeferir a perícia que considerar prescindível, e as diligências desnecessárias.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DA ALIENAÇÃO. PARCELA DESTINADA A PAGAMENTO DE PASSIVO

A parcela do valor do negócio destinada a pagamento de passivo da pessoa jurídica, que não foi recebida pelos sócios alienantes da participação societária, não compõe o valor da alienação, se comprovada a efetiva destinação da parcela para liquidação de passivo, e não for demonstrado pela auditoria fiscal que o contrato não teve propósito negocial.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO ADVOGADO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal, fornecido pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais, ou o eletrônico por ele autorizado. Inexiste previsão legal para encaminhamento das intimações ao endereço dos procuradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 09-55.570, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Do lançamento Fiscal

Foi lançado o Imposto de Renda de Pessoa Física, decorrente de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, relativo aos anos calendário 2007, 2008 e 2009, no montante de R\$ 273.035,11 (duzentos e setenta e três mil trinta e cinco reais e onze centavos), incluídos multa de ofício e juros de mora.

A auditoria fiscal relata que a Brumafer Mineração Ltda (BRUMAFER) alienou 100% das quotas para a empresa MSA Mineração Serra Azul (MSA), em 31/08/2007. Os titulares as quotas eram as pessoas físicas, que detinham os seguintes percentuais: ESPÓLIO DE JOSÉ EVANDRO DE CASTRO TOLEDO (22%); EVANDRO TOLEDO (15,5%), PETRÔNIO TOLEDO (15,5%); ANTONIO CARLOS CASTRO TOLEDO (21%), JOSÉ RODOLFO CASTRO TOLEDO (21%); JOSÉ MARIA CASTRO TOLEDO (5%).

Transcreve trechos do Contrato Promissório de Cessão e Transferência de Quotas Sociais, que contém a cessão de 36.000 quotas (100%), no valor de US\$ 33.000.000,00, ajustado em moeda nacional (convertido pela taxa de compra PTAX 800, opção 5, divulgada pelo SISBACEN, vigente à data anterior ao pagamento), a ser pagos da seguinte forma:

Parcelas	Valor em US\$	Data pagto	Valor em R\$
Sinal do negócio (cláusula "a")	1.598.295,15	01/08/2007 (depositada em conta de titularidade da BRUMAFER)	3.000.000
2ª (cláusula "b")	6.000.000,00	10/04/2008 (depositada em conta indicada pelos promitentes cedentes)	
3ª (cláusula "c")	6.000.000,00	10/10/2008 (depositada em conta indicada pelos	

		promitentes cedentes)	
4ª (cláusula "d")	4.401.704,85	10/04/2009 (depositada em conta indicada pelos promitentes cedentes)	
5ª (cláusula "e")	12.000.000,00	data da renovação das licenças para o funcionamento (depositada em conta indicada pelos promitentes cedentes)	
6ª (cláusula "f")	3.000.000,00	utilizada para liquidação de passivos (apurados por <i>due diligence</i>)	

Entre os trechos transcritos desse Contrato, consta que: 1) a *due diligence* para apuração de ativo e passivo total da cedente será realizada na data da assinatura contratual até o vencimento da 2ª parcela; 2) todas as obrigações de qualquer natureza que recaírem sobre a BRUMAFER até a data do registro de alteração contratual para a realização do objeto do contrato, seriam de responsabilidade dos promitentes cedentes; 3) se o valor do passivo apurado na *due diligence* fosse superior aos US\$ 3.000.000,00, a promitente cessionária poderia descontar o valor excedente da parcela equivalente aos US\$ 12.000.000,00, e se ultrapasse esse valor poderia descontar das demais parcelas vincendas, na ordem inversa das datas de pagamento.

A auditoria fiscal informa que em 26/06/2008 foi assinado o 1º Termo Aditivo ao Contrato Promissório de Cessão e Transferência de Quotas Sociais, que estabelecia: 1) o valor de US\$ 1.325.190,70 que foi antecipado para pagamento dos passivos da BRUMAFER seria descontado da 3ª parcela (US\$ 6.000.000,00) e da 5ª parcela (US\$ 12.000.000,00); 2) o valor integral do passivo a ser descontado do valor total do negócio seria o consolidado no prazo de 60 dias após o registro de cessão das cotas na JUCEMG (ocorrido em 13/11/2008); 3) o valor de US\$ 3.000.000,00 (cláusula "f") e os demais valores liquidados ou a serem liquidados relativos aos passivos da BRUMAFER seriam considerados como custos para efeito da determinação do valor total atribuído ao contrato;

O autuante comunica que realizou diligência na empresa MSA, cujos documentos por ela apresentados, demonstram que já tinham sido realizados os seguintes pagamentos:

DATA	R\$	US\$	FINALIDADE
27/08/2007	250.000,00	133.191,26	Pagto passivo Brumafer
03/09/2007	1.250.000,00	665.956,31	Pagto passivo Brumafer
19/09/2007	500.000,00	266.382,53	Pagto passivo Brumafer
24/09/2007	1.000.000,00	532.765,05	Pagto passivo Brumafer
TOTAL Parcela Sinal	3.000.000,00	1.598.295,15	
21/11 /2007	41.582,00	23.573,90	Pagto passivo Brumafer
11/04/2008	9.790.138,08	5.737.411,58	Pagto aos sócios e passivo Brumafer
11/04/2008	390.000,00	239.014,52	Pagto passivo Brumafer
TOTAL 2ª Parcela (10/04/2008)	10.180.138,08	6.000.000,00	
03/10/2007	1.837.820,96	1.006.143,09	Pagto passivo Brumafer
05/10/2007	136.500,00	75.000,00	Pagto passivo Brumafer
15/10/2007	134.340,00	75.000,00	Pagto passivo Brumafer
30/04/2008	283.057,63	169.047,62	Pagto passivo Brumafer
21/11/2008	3.293.218,20	1.374.809,30	Pagto aos sócios
21/11/2008	-	3.300.000,00	Multa Contratual Aplicada (em juízo)
TOTAL 3ª Parcela (10/10/2008)	5.684.218,20	6.000.000,00	
13/04/2009	9.577.229,41	4.401.704,85	Pagto aos sócios
TOTAL 4ª Parcela (10/04/2009)	9.577.229,41	4.401.704,85	

30/06/2008	4.820.700,00	3.000.000,00	Pagto passivo Brumafer
TOTAL 5ª Parcela (06/2008)	4.820.700,00	3.000.000,00	

Notícia que a recorrente era titular de ações representativas de 4,5% do capital social da BRUMAFER, que era de R\$ 36.000,00, conforme Declaração de Informações Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano calendário de 2007. E como já havia sido pago aos vendedores o valor de R\$ 33.287.929,62, coube à recorrente o valor de R\$ 1.708.074,02, recebido parte por meio de liquidação do passivo da BRUMAFER, conforme tabela abaixo (fls. 24):

VRS. RECEBIDOS PROPORCIONALMENTE À PARTICIPAÇÃO DE CADA SÓCIO-QUOTISTA		
MÊS DO RECEBIMENTO	VR. DO DESEMBOLSO R\$	MARIA OLGA DOS SANTOS 4,5% R\$
31/08/2007	250.000,00	11.550,00
30/09/2007	2.750.000,00	127.050,00
31/10/2007	2.092.004,30	96.650,60
30 11/2007	41.582,00	1.921,09
30/04/2008	6.966.138,23	321.835,59
30/04/2008	673.057,63	31.095,26
30/04/2008	1.177.922,45	0,00
30/04/2008	227.712,55	10.520,32
30/06/2008	1.418.364,85	290.120,15
30/06/2008	4.820.700,00	222.716,34
30 11/2008	3.293.218,20	152.146,68
30/04/2009	9.577.229,41	442.468,00
TOTAL	33.287.929,62	1.708.074,02

O Auditor Fiscal explica a composição da tabela, nos seguintes termos:

2.6.1 - O valor de R\$ 6.966.138,23 refere-se ao cheque de R\$ 8.384.503,08 recebido pelos alienantes menos o valor de R\$ 1.418.364,85 desembolsado para pagamento dos 22% de participação societária do espólio de José Evandro de Castro Toledo, dividido entre a meeira Maria Olga dos Santos e as herdeiras Maria Inez Toledo Detoni e Maria Saturnina de Castro Toledo. Sobre este valor já foi recolhido o Imposto de Renda Sobre Ganho de Capital no valor de R\$ 211.566,73 em nome do espólio.

2.6.2 - O valor de R\$1.177.922,45 refere-se ao valor levantado por Raquel Leite Rangel, ex-esposa do sócio José Maria de Castro Toledo, referente aos 2,50% de participação societária da mesma, havidos mediante partilha de bens em acordo judicial no processo de divórcio do casal, processo nº 0024.00.126.804-4.

2.6.3- O valor de R\$227.712,55 refere-se à diferença entre o valor depositado judicialmente pela MSA Mineração Serra Azul Ltda, R\$1.405.635,00 e o valor levantado por Raquel Leite Rangel. O valor de R\$1.405.635,00 é equivalente a 2,50% (participação da ex-esposa) de US\$33.000.000,00 (preço de venda das participações societárias). Este valor foi repassado para os sócios remanescentes.

Informa que a recorrente não considerou na apuração do ganho de capital os valores repassados pela adquirente para pagamento do passivo da BRUMAFER, e por isso calculou a diferença, conforme abaixo:

QUOTAS SOCIAIS VENDIDAS	VALOR DE VENDA	CUSTO	GANHO DE CAPITAL
-------------------------	----------------	-------	------------------

BRUMAFER MINERAÇÃO	1.708.074,02	1.620,00	1.706.454,02
-----------------------	--------------	----------	--------------

Acrescenta que o percentual entre o ganho de capital total e o valor total da alienação foi de 99,90%, o qual deve ser aplicado aos valores de cada parcela recebida nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, cujo efetivo recebimento foi comprovado pela documentação bancária juntada pelo recorrente e pela MSA. Sobre esses valores apurou o imposto devido à alíquota de 15%, e aplicou a multa de ofício em 75%.

Cientificado da autuação (fls. 347), o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 349/360), que foi julgada improcedente pela DRJ/JFA, tendo a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Data do fato gerador: 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 30/04/2008, 30/06/2008, 30/11/2008, 30/04/2009 OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. ALIENAÇÃO DE QUOTAS SOCIETÁRIAS. ALEGAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL.

A alegação de existência de cláusula contratual prevendo que uma parte dos valores recebidos decorrentes da alienação da participação societária seria utilizado para pagamento do passivo da empresa alienada não cabe para refutar a infração de omissão de ganhos de capital, quando esta houver sido claramente demonstrada nos autos pela fiscalização, sem que tenham sido trazidas quaisquer provas em contrário pelo impugnante. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, nos termos do art. 123 do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 30/04/2008, 30/06/2008, 30/11/2008, 30/04/2009

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Indefere-se a solicitação de perícia quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnico e sua demonstração pode ser efetuada pela juntada de documentos.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO.

Na fase do contencioso administrativo, as intimações são feitas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão da DRJ/JFA em 05/12/2014 (fls. 556/557), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 05/01/2015, com as mesmas alegações da impugnação, que em síntese são as seguintes:

- A data efetiva do negócio ocorreu em 28/06/2008, porque não houve pagamento integral da 1ª parcela constante no contrato original, por parte do adquirente;
- O adquirente MSA Mineração Serra Azul Ltda assumiria todo o passivo (pagamento de credores) da Brumafer Mineração Ltda, cujo valor apurado seria descontado do valor do negócio;
- Foi acordado que os sócios da Brumafer Mineração Ltda, receberiam o resultado da diferença entre o valor global do negócio e o valor total do passivo, apurado por meio de uma *due diligence*;
- Do valor global do negócio foi destinado o equivalente a US\$ 3.000.000,00 para liquidação do passivo da Brumafer Mineração Ltda, e se o passivo ultrapassasse esse valor, a adquirente estaria autorizada a descontar o excesso, do valor global do negócio;
- Os valores recebidos para liquidação do passivo, antes da assinatura do 1º termo de aditamento ao contrato de alienação das quotas, seriam descontados das parcelas futuras;
- O valor antecipado pela adquirente para pagamento desse passivo não pode entrar na base de cálculo do ganho de capital, porque está expresso que ele será descontado do valor global do negócio;
- O Auditor Fiscal considerou como fato gerador do ganho de capital simplesmente a alienação do bem; e não apontou a realidade factual da análise da materialidade do evento econômico, do qual o recorrente foi partícipe;
- Não houve acréscimo ao patrimônio do recorrente, porque o montante foi utilizado para quitação de débitos da Brumafer Mineração Ltda;
- Ao efetuar o cálculo do imposto sobre ganho de capital levou em consideração o rendimento bruto, nos termos da Lei nº 7.713/88.
- Os valores adiantados pela adquirente para pagamento do passivo da Brumafer Mineração Ltda. não podem ser considerados rendimento bruto;
- A exigência de imposto de renda sobre os valores utilizados para liquidação do passivo da Brumafer é ilegal, porque se está tributando o próprio negócio de compra e venda, que não é competência da União;
- Isso levaria ao entendimento de ser possível a tributação quando da cessão de quotas dos sócios proprietários para seus credores, a fim de liquidação de dívidas pré-existentes, sem que eles recebessem valor algum;

- Nas alienações a prazo, para a ocorrência do fato gerador, deve estar efetivamente comprovado o recebimento dos valores pelo contribuinte, e não apenas baseado em valores estabelecido em instrumento particular;
- Comprovado que não houve omissão de ganho de capital a multa deve ser anulada juntamente com o Auto de Infração;
- O Auto não foi instruído da fundamentação correspondente para validá-lo;
- O art. 123 do CTN não se aplica aos autos, que não dizem respeito à determinação do sujeito passivo a obrigação tributária;
- A perícia contábil é relevante para detalhar que os valores foram efetivamente utilizados para pagamento do passivo.

Dos pedidos:

O recorrente requer:

- Conhecimento do recurso, a improcedência do lançamento, e a extinção do crédito;
- Produção de provas e juntada posterior de documentos, assim como, realização de prova pericial contábil;
- Intimação no endereço de seus advogados e procuradores.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço

Produção de provas. Perícia.

Em relação à solicitação de produção de provas, importante lembrar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo Fiscal, no art. 16 e parágrafos, e art. 18, aborda a questão nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Os dispositivos acima transcritos demonstram que a juntada de documentos após o recurso somente é permitida nas situações expressamente previstas, devendo ser indeferidos eventuais pedidos em desacordo com o estatuído. A prova documental deve ser apresentada no momento do recurso e não em outro.

Por fim, registre-se que é justamente nesta fase do processo administrativo que a interessada deve exercer o seu direito de ampla defesa, ocasião em que deve comprovar suas alegações.

A realização de diligência, ou perícia, pressupõe que a prova não pode, ou não cabe, ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de

conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

O Relatório Fiscal e seus anexos detalham de forma clara os critérios utilizados pelo Auditor Fiscal, a forma de apuração da base de cálculo, informando os valores e diferenças apuradas.

Portanto, a empresa teve todas as condições para contestar o lançamento, sem a realização de diligências ou perícia. Por isso, não vejo necessidade desses procedimentos, uma vez que o Auto de Infração apresenta todos os elementos necessários para formar a convicção do julgador. Ademais, entende-se que não estão presentes os requisitos necessários ao pedido, ao teor do inciso IV e § 1º do art. 16 do Processo Administrativo Fiscal - PAF, assim, indefere-se o pedido por entendê-lo prescindível à solução do litígio.

Do mérito

A controvérsia reside no fato de parte do valor total do negócio ter sido utilizada para pagamento de passivos da BRUMAFER.

Alega o recorrente que a auditoria não poderia acrescentar ao ganho de capital o valor utilizado para pagar passivos da BRUMAFER.

Para a solução de controvérsia, importante trazer ao debate o art. 4º da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, publicado no DOU de 31/12/1993, *verbis*:

SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º. O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único — O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

A análise desse princípio, leva à conclusão que o passivo de uma sociedade é diferente do passivo pessoal de seus sócios. As dívidas da sociedade são diferentes das dos seus sócios. Isso está estipulado nos arts. 1024 e 1052 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

[...]

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.

Tal autonomia patrimonial também está disposta no art. 795 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil - NCPC), cuja previsão já estava contida do antigo CPC (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973):

Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

§ 1º O sócio réu, quando responsável pelo pagamento da dívida da sociedade, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade.

Assim, a pessoa jurídica é um ente distinto das pessoas físicas que a constituem, tem nome próprio, domicílio próprio, nacionalidade própria, e patrimônio próprio.

Diante das transcrições anteriores, voltemos ao negócio efetuado entre os sócios da BRUMAFER e a MSA.

Com base nas cláusulas do Contrato Promissório de Transferência de Quotas Sociais da empresa BRUMAFER, verifica-se que o valor do negócio não foi definido em sua assinatura, pois dependia de algumas ocorrências para se chegar ao valor final da alienação, pois as parcelas dependiam do valor do passivo apurado no *due diligence*, e ao longo do período até que se chegasse ao pagamento da última parcela, e da renovação das licenças ambientais. Com isso tem-se que o valor da alienação, apesar de ser estipulado em US\$ 33.000.000,00, poderia ser reduzido a depender do valor do passivo e da liberação de licença ambiental, não sendo um valor definido.

Então, para se determinar o ganho de capital dessa alienação, deve-se primeiramente, saber qual o valor real da alienação, e segundo qual o valor do custo de aquisição das quotas que foram alienadas. Entendo não haver controvérsia quanto ao segundo elemento. O debate gira em torno do valor da alienação: deve-se incluir ou não a parcela destacada do valor estipulado em contrato para pagamento do passivo da BRUMAFER? Para isso vamos ver o que diz a Lei nº 7.713/88:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 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.

Pelos trechos legais acima transcritos, percebe-se que o imposto recairá sobre o que for recebido, e na medida em que for recebido. Assim, no caso hipotético de uma alienação de participação societária ao valor contratual de R\$ 1.000,00, com pagamento diferido, da seguinte forma: 1ª parcela: 100,00 deduzidas as dívidas da empresa; 2ª parcela: 200,00 reais deduzidas de possíveis dívidas encontradas na empresa; 3ª parcela: R\$ 700,00 quando liberada a licença ambiental, deduzidas dívidas remanescentes da sociedade.

Vamos dizer, que à época do pagamento da 1ª parcela, foi apurado de passivo na empresa o valor de R\$ 40,00, em vista disso a alienante paga ao sócio R\$ 60,00; ao tempo da 2ª parcela, foram encontradas mais dívidas da empresa no valor de R\$ 100,00, em função disso, são pagos ao alienante R\$ 100,00; e depois de 5 anos finalmente o órgão público libera a licença ambiental da sociedade, ocasião em que a adquirente paga ao sócio alienante os R\$ 700,00 relativo à última parcela, mas deduz desse valor, dívidas remanescentes da sociedade no valor de R\$ 100,00. Pergunto: qual será o valor considerado para apuração do ganho de capital? Entendo que, apenas o valor efetivamente recebido pelo sócio: $60 + 100 + 600 = 760,00$, porque não se tributa o que não foi recebido, e aqui não se inclui o passivo porque não é obrigação do sócio, mas da sociedade, enquanto detentora de autonomia patrimonial.

O exemplo é similar ao ocorrido no presente caso, o valor da alienação das participações societárias correspondeu aos valores efetivamente recebidos pelos sócios, e o valor do passivo não foi recebido por eles. Ao que tudo se lê do contrato, a MSA fez uma apuração de haveres, com encontro de contas entre ativo e passivo, para determinar qual seria o valor do negócio, e partindo disso, estipulou um preço que levaria em conta o valor de dívidas da empresa. Isso é o que se conclui dos seguintes trechos do Contrato Promissório transcrito no TVF:

Parágrafo Primeiro - A due diligence para apuração do ativo e passivo total da Brumafer Mineração Ltda, deverá ser realizada da data de assinatura do presente contrato até o vencimento da parcela prevista na letra "b" da cláusula segunda, e verificará, além dos passivos contábeis, a situação dos ativos de minério de ferro, relacionados diretamente com as operações de lavra, beneficiamento, comercialização e transporte de minério a eles relacionados, incluindo a avaliação de recursos e reservas minerais, bem como os direitos, deveres e obrigações decorrentes de Termos de Ajustamento e Conduta - TAC"...

Parágrafo Segundo - Todas as obrigações, de qualquer espécie, de qualquer natureza, seja a nível tributário, fiscal, trabalhista, previdenciário, reparação civil, que recaírem sobre a Brumafer Mineração Ltda, até a data do registro da alteração contratual necessária à realização do objeto do presente instrumento de

cessão e transferência de quotas sociais, serão de responsabilidade dos PROMITENTES CEDENTES, passando a ser, de responsabilidade da PROMITENTE CESSIONÁRIA, a partir daquela mesma data, ou seja, do registro da alteração contratual.

Parágrafo Terceiro - Finda a due diligence, se o valor do passivo apurado, definitivo e consolidado, for superior em dólares, aos US\$3.000.000,00 (três milhões de dólares norte-americanos), referidos na letra "f" da cláusula segunda, a PROMITENTE CESSIONÁRIA ficará autorizada a descontar o valor a maior eventualmente encontrado e efetivamente pago, da parcela em reais, equivalente a US\$ 12.000.000,00 (doze milhões de dólares norte-americanos), referida na letra "e" também da cláusula segunda, observando-se, invariavelmente, o estabelecido no Parágrafo Segundo da Cláusula Quinta.

Parágrafo Quarto - Caso o valor total do passivo apurado e efetivamente pago for superior ao valor da parcela referida na letra "e" da cláusula segunda, poderá a PROMITENTE CESSIONÁRIA, descontar das parcelas vincendas, sempre na ordem inversa das datas de pagamento, o valor que exceder."

Vejo que a *due diligence* teve por objetivo estipular qual seria o valor real das participações societárias, em função da situação patrimonial da sociedade, o que por consequência excluía desse valor o passivo, que ia se acumulando, em função da situação da empresa, que estava com as atividades paradas por decisão judicial.

Isto porque, consta no Contrato Promissório, que a cada verificação do passivo que ultrapassasse os US\$ 3.000.000,00, o excesso seria descontado do valor das parcelas subsequentes. Se houve destaque do preço de aquisição para pagamento do passivo, o preço de aquisição real foi o preço de venda menos esse passivo.

Da mesma forma, a empresa adquirente poderia ter estipulado um valor líquido (excluído o passivo) para as participações societárias, e reservado o valor que correspondesse ao passivo, para liquidar quando do registro da alteração contratual de realização do objeto do Contrato Compromissário. Nesse caso, o passivo teria efeito sobre o valor líquido que seria recebido pelos alienantes? Entendo que não, caso não houvesse cláusula contratual estipulando dedução de valor em função de diferença de passivos apurados; mas se tal cláusula estivesse presente, os valores das parcelas a serem pagas seriam reduzidas.

Ou seja, se as parcelas estivessem estipuladas contratualmente, no momento do pagamento a adquirente iria descontar o passivo apurado, então esse líquido corresponderia ao efetivo valor de alienação. Em realidade, houve uma retenção de parcela do valor da alienação, para pagamento do passivo.

A questão é que, o sócio não recebeu o valor destinado ao passivo, que foi diretamente depositado na conta de outros dois sócios para pagamento de dívidas da BRUMAFER. Se o valor destacado era para o passivo, então não era para os sócios, visto que o sócio não é responsável pelas dívidas da empresa, no caso de o capital social estar todo integralizado, e não houver a desconsideração da personalidade jurídica, ou outro fato determinado em lei, que responsabilize os sócios por aquelas dívidas.

Diferente seria se, o sócio fosse responsabilizado pelas dívidas da sociedade, em função de situações comprovadamente provocadas por ele, então, o valor destinado ao

passivo comporia o valor da alienação, visto que foi destinado ao pagamento do passivo que é de responsabilidade do sócio, assim, uma parte seria utilizada para quitar dívidas dele.

Nesse momento, oportuno citar a solução de Consulta Cosit nº 3/2016, que sana dúvidas em relação a ágio na alienação de ações, mas que aborda matéria pertinente ao presente processo:

[...] Com efeito, a aquisição acionária pode ser feita através de outras formas de integralização, como o oferecimento de bens ou ações, a assunção de passivos e emissão e entrega de instrumentos de capital ou o conjunto combinado de mais de um dos tipos de contraprestação³. Entretanto, deve haver efetiva contribuição do investidor em qualquer espécie de bem suscetível de avaliação em dinheiro, já que só pode haver o registro do valor pago na escrituração contábil se houver segurança em sua mensuração. Nesse sentido é a exegese dos arts. 1.052 e 1.055 do Código Civil: (destacou-se)

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

[...]

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.

[...]

As obrigações acessórias estipuladas no contrato devem ser analisadas em face dos requisitos da existência jurídica e da ausência de autonomia frente a obrigação principal. Desta

forma, essas obrigações, que no caso em tela determinam a devolução de valores para o Comprador, fazem parte do contrato de compra e venda, e não podem ser analisadas de forma isolada do objeto principal do negócio celebrado entre as partes.

[...]

47. Considerando que gravar a coisa é impor a ela limitações ou gravames, também não se aplica ao caso em tela o art. 502 do Código Civil, acima apontado pela Consulente, já que a existência de eventuais débitos anteriores à data de sua alienação não “grava” a participação societária objeto do negócio celebrado entre as partes. Ademais, esses débitos são da sociedade, não do sócio vendedor. Cabe ainda ressaltar que nas sociedades limitadas a responsabilidade do sócio se restringe ao valor de suas quotas, desde que já integralizadas. Quanto à responsabilidade acerca de débitos passados após a incorporação, assim determina o art. 1.116 do Código Civil: (destacou-se)

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

[...]

51. De fato, o regime de competência determina que o valor das transações e de outros eventos seja reconhecido nos períodos a que se refere, independentemente do recebimento ou pagamento. Entretanto, para seu reconhecimento fiscal é necessário também que esse valor represente com fidedignidade aquilo que consubstancia, no caso em tela o efetivo preço da aquisição da participação societária, uma vez que, conforme sobejamente demonstrado acima, o preço consignado em contrato não é determinado, já que o valor final está condicionado a eventos futuros e incertos. Somente a efetiva e definitiva entrega de numerário aos Vendedores, nas condições estabelecidas no contrato, é que permite reconhecer que determinado valor integra o custo de aquisição da participação societária.

[...]53. Em síntese, o custo de aquisição da participação societária é o valor total efetivamente pago pelo Comprador ao Vendedor. Em regra, é aquele estipulado no contrato, mas, deve-se sempre observar o que foi acordado entre as partes, a fim de verificar se o preço consignado em contrato equivale àquele que será efetivamente pago aos Vendedores ao final da transação.

Pois bem, a solução de consulta entende que o preço estipulado no contrato, pode não ser o definitivo, e isso vale tanto do lado do comprador quanto do lado do vendedor, o qual será determinado ao final da transação. Além disso, é bem clara ao afirmar que no preço da participação societária não deve ser considerado o passivo da sociedade, por ser dívida da empresa e não do sócio.

Verifica-se ainda, no TVF que o fundamento do Auditor Fiscal para efetuar o lançamento se limitou ao fato de que as parcelas destacadas para pagamento do passivo deveriam compor o valor da base para apuração do ganho de capital. Entendendo que esse

valor não deveria entrar na base de cálculo, pelas razões expostas ao longo deste voto, acrescento que, a auditoria em nenhum momento demonstrou que o valor ao qual se insurge teve outros fins que não o pagamento de dívidas, ou que tais recursos tiveram como beneficiários finais os próprios sócios da empresa, e que as tratativas contratuais foram apenas artifício para evitar o pagamento de imposto, situações essas, que poderiam descaracterizar o negócio e atrair a incidência do imposto. Ao contrário, o que vejo nos autos são documentos apresentados pela recorrente durante a ação fiscal e com a peça impugnatória, demonstrando o pagamento pela MSA de dívidas da Brumafer, conforme fls. 145/226 e fls. 367/502. Portanto, entendo que não há motivo para manter o lançamento, referente às diferenças apontadas.

Diante do exposto, devem ser excluídas da base de cálculo do ganho de capital do recorrente, os valores do passivo da sociedade que foram acrescentados pela Auditoria Fiscal no preço de alienação.

Intimação ao advogado

Por fim, a recorrente requereu que todas as intimações atinentes ao presente recurso fossem realizadas em nome de seu advogado no endereço lá constante.

O artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do *caput* do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário apenas do sujeito passivo. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do contribuinte pode ser apenas em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço dos procuradores, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235/72. Sendo assim, é de indeferir o pleito da recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares, e, no mérito, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias

