



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

Processo n° 10140.721760/2013-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.377 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2018
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF
Recorrente MAURA BARBOSA DODERO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES. REQUISITOS.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo. A isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, foi não foi concedida por prazo certo. A Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 01/01/1989, revogou a isenção dada pelo decreto-lei. Inexistência de direito adquirido.

VALORES A SEREM RECEBIDOS EM FUNÇÃO DO CUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES DE “ESCROW ACCOUNT”

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, sendo que a tributação de tais valores se dá sob a forma de tributação de ganho de capital na forma do artigo 31 da Instrução Normativa SRF n. 84/01.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, desconhecendo da questão relativa à redução em 50% da multa de ofício em decorrência da imputação dos recolhimentos realizados em 28/12/2012, (b) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso na questão da isenção das participações adquiridas na vigência do Decreto-lei 1.510, de 1976; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, davam provimento ao recurso voluntário, nessa questão e (c) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso na questão dos juros recebidos e de sua natureza jurídica para fins de tributação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Mauricio Vital.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada) e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada através de auto de infração de imposto de renda pessoa física, f. 03, resultante de procedimento de fiscalização dos exercícios 2010 a 2013, ano-calendário 2009 a 2012, por meio do qual se exige o crédito tributário de R\$ 5.838.858,46.

Segundo descrição dos fatos e enquadramento legal, f. 05, o lançamento de ofício decorre da omissão de rendimentos caracterizada por juros recebidos e ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Conforme termo de verificação fiscal de f. 22, o sujeito passivo alienou participações nas empresas SEBIVAL SEGURANÇA BANCÁRIA INDUSTRIAL E DE VALORES LTDA, CNPJ 03.269.974/0001-63 e SETAL SERVIÇOS ESPECIALIZADOS TÉCNICOS E AUXILIARES LTDA CNPJ 03.915.345/0001-63, e apurou e recolheu parcialmente o imposto sobre o ganho de capital correspondente, bem como o imposto sobre os juros relativos às parcelas do preço postergadas.

O ganho de capital e o correspondente imposto devido estão demonstrados no Anexo IV do Termo de Verificação Fiscal, f. 65 dos autos, e os juros recebidos estão demonstrados no Anexo V, f. 69.

As multas aplicadas foram qualificadas, conforme consta da Seção VII do Termo de Verificação, f. 52 e seguintes, o que é bem resumido no parágrafo 151.2, f. 58 dos autos:

A falta de pagamento ou recolhimento concomitante com a incursão nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 implica na duplicação da multa de 75% prevista no inciso I, o que redundará em multa de 150% (inciso I do caput e § 1º do Art. 44).

A ciência do lançamento de deu por via postal em 27/09/2013, conforme aviso de recebimento postal de f. 1405.

O sujeito passivo apresentou impugnação em 25/10/2013, f. 1413, com as seguintes contestações ao lançamento:

i) Não houve recebimento de juros, posto que somente foi recebido 94,5373% da parcela que cabe à impugnante do preço total de venda;

ii) Inexistiram os crimes de sonegação, fraude e conluio e é inaplicável a qualificação da multa;

iii) A Auditoria identificou as frações anterior e posterior do capital subscrito ou adquirido até 31/12/1983, mas não utilizou tal informação para aplicar a isenção do Decreto-Lei nº 1.510/1976;

iv) Mesmo tendo havido erro no demonstrativo de alienação da participação societária, o valor informado corresponde a 83,3599% do que deveria ter sido informado;

v) Efetuou recolhimentos que devem ser imputados ao débito considerando-se a multa de 75%;

vi) Deve ser aplicado parcialmente o benefício do Decreto-Lei 1.510/76, com parcela tributável de 56,58% e junta jurisprudência administrativa e judicial em apoio a à tese de que há direito adquirido à isenção;

vii) Quanto aos recebimentos nos anos de 2010, 2011 e 2012, não foram declarados por sua imprevisibilidade à época, visto que correspondiam a garantia para contingências, conforme disposição contratual;

viii) Requer a imputação dos recolhimentos efetuados em 28/12/2012 ao débito fiscal;

ix) Não houve omissão quanto à alienação da SETAL, vez que considerou o valor total da transação e a declaração apresentada informou ter alienado a totalidade das quotas de capital das duas sociedades;

x) A conduta dos membros da família Dodero decorre da aplicação uniforme do entendimento quanto à isenção aplicável, não consistindo em conluio.

Por fim, requer:

i) Que as parcelas consideradas como juros sujeitos à tabela progressiva sejam tidos como parte do preço de alienação recebido da conta Depósito em Garantia;

- ii) Seja identificada a parcela do ganho de capital não tributável nos termos do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/1976;
- iii) Seja feita a imputação dos recolhimentos de IRPF relacionados no parágrafo 106 do Termo de Verificação Fiscal;
- iv) Seja feita a imputação dos recolhimentos de IRPF relacionados no parágrafo 108 do Termo de Verificação Fiscal, com a redução cabível da multa de 75%;
- v) Seja deduzido o valor objeto de pedido de parcelamento;
- vi) A multa de ofício seja reduzida para 75%.

O Acórdão da DRJ (fls. 1440 e ss) julgou a impugnação procedente em parte, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976. REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO PELA LEI Nº 7.713, DE 1988. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO.

Para as ações adquiridas após a revogação do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, sob a égide da Lei nº 7.713, de 1988, inaplicável o instituto do direito adquirido, para efeito do benefício da isenção do ganho de capital na alienação das ações.

A alienação de participação societária adquirida sob a égide do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não garante o direito à isenção, que pode ser modificada ou revogada, por lei, aplicando-se a lei vigente na data da alienação, quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

JUROS

Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado do preço de alienação sujeita a ganho de capital, qualquer que seja sua designação não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de condutas previstas para tanto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 791 e ss) reiterando os argumentos trazidos na impugnação.

Em 28 de agosto de 2014, a Recorrente apresentou petição (fls. 1465 e ss) informando que parte da exigência foi objeto do parcelamento no processo 10140-722.084/2013-18, cujo saldo em 25/08/2014, foi liquidado com as reduções previstas na Lei n. 12.996/14, para pagamento à vista, qual seja, redução de 100% da multa de ofício e 45% dos juros, resultando num recolhimento de R\$ 390.781,66 conforme comprova a cópia do DARF, que foi apresentada como anexo. Como resultado, a Recorrente entende que deve ser excluída da base de cálculo da multa prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, o valor do parcelamento do processo 10140-722.084/2013-18.

Como consequência, foi emitido termo de desentranhamento (fl. 1472) em virtude do refazimento da planilha de cálculos dos débitos/saldos remanescentes (fls. 1473 e ss).

Em Informação Fiscal (fls. 1478 e ss), de 11 de fevereiro de 2015, foi feita a alocação proporcional dos pagamentos feitos pelo Recorrente, nos seguintes termos:

“Trata-se de Auto de Infração de imposto de renda pessoa física - IRPF sobre ganho de capital e omissão de rendimentos dos períodos base 2009, 2010, 2011 e 2012.

Na impugnação o contribuinte alega que efetuou pagamentos de IRPF sobre ganho de capital da competência janeiro de 2009 que não foram aproveitados na apuração fiscal. Então, solicita que sejam imputados agora.

O acórdão da DRJ decidiu que esse procedimento pode ser realizado pela unidade local.

Faremos assim, a apropriação dos pagamentos ao débito pela alocação proporcional, considerando redução de 50% da multa de ofício lançada de 150%, que passa a 75%, haja vista o pagamento no prazo da impugnação.

Os pagamentos totalizaram R\$ 238.604,729 e foram efetuados no mês de dezembro de 2012.

Tanto os pagamentos como o principal foram corrigidos pelo mesmo índice da taxa Selic até outubro de 2013, prazo final da impugnação.

Vale observar que a contribuinte realizou parcelamento e deixou em aberto o valor de várias competências.

Após alocação proporcional, o único saldo alterado foi do PA 01/2009, que passa do valor de R\$ 1.417.589,90 para 1.300.791,15. Os demais permanecem inalterados.

Posto isso, proponho o retorno do processo à SACAT PF para implementação no sistema e demais providências.”

Em 10 de março de 2015 (fl. 1506), a Recorrente foi intimada do Acórdão da DRJ.

Em 30 de março de 2015, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1508 e ss) reiterando os argumentos trazidos na impugnação, bem como requerendo que: (i) as parcelas consideradas como “Juros sujeitos à tabela progressiva” sejam tidas como parte integrante do “preço de alienação” recebido da conta de depósito em garanti – “Escrow account”; (ii) o valor correspondente a 43,42% do Ganho de Capital seja considerado como parcela isenta do imposto de renda nos termos do art. 4º, d, do Decreto-lei n. 1.510/76; e (iii) no cálculo da imputação dos recolhimentos realizados em 28/12/12 seja considerado a multa de ofício no percentual de 75%, com redução de 50%, já que tida como liquidada no prazo de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo, no entanto, não conheço da questão relativa à redução em 50% da multa de ofício em decorrência da imputação dos recolhimentos realizados em 28/12/2012 em função da sua liquidação no prazo de impugnação, uma vez que tal matéria não foi conhecida no Acórdão da DRJ (fl. 1449), conforme pode ser observado no trecho abaixo

Conclusão

(...) II – Não conhecer dos pedidos de imputação de pagamentos, posto que já feita pela Auditoria ou, no caso de pagamentos após o início do procedimento fiscal, por ser providência a ser adotada pela unidade preparadora, a título de quitação do crédito tributário, se cabível;

Assim, entendo que a imputação dos recolhimentos realizada em 28/12/2012 já reconheceu a eventual redução da multa.

No tocante às demais argumentos, deles conheço.

Da Questão da Isenção das Participações Adquiridas na Vigência do Decreto-lei nº 1.510/76

O Decreto-lei nº 1.510/76 determinava em seu artigo 4º, "d", a não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital das pessoas físicas nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do

*imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

Art 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 3º Considera-se valor da alienação: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos;

b) o valor efetivo da contraprestação nos demais casos de alienação.

Parágrafo único. Nos casos de alienação a título gratuito, será sempre imputável à operação o valor real da participação alienada.

*Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Todavia, tal benefício fiscal foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88. O referido benefício visava excluir da tributação os ganhos de capital decorrentes da alienação de participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Sob minha ótica, o benefício fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.510/76 tinha por objetivo excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o prazo de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

Dessa forma, se faz fundamental que sejam analisadas se as participações societárias alienadas pelo Recorrente, quando o dispositivo normativo isentivo do Decreto-lei nº 1.510/76 já não estava mais vigente, cumpriram ou não o requisito de terem permanecido durante mais de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

É importante destacar que caso cumprido tal requisito, trata-se de direito adquirido do contribuinte e não de expectativa de direito, uma vez que se o prazo de cinco anos foi atendido, o Recorrente já fazia jus à isenção do Decreto-lei nº 1.510/76.

Considerando que o artigo 58 da Lei nº 7.713/88, norma que revogou o dispositivo normativo isentivo do Decreto-lei nº 1.510/76, entrou em vigor em 01/01/1989 e que o Decreto-lei nº 1.510/76 condiciona a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital a participação societária ter permanecido durante 5 anos sob a propriedade do alienante, as ações e quotas adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por ele até 01/01/1989 farão jus à isenção do Decreto-lei nº 1.510/76.

Dessa forma, em todos os casos do Recorrente em que as ações ou quotas foram adquiridas até 31/12/1983 e alienadas em um período posterior a 01/01/1989, haverá isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Vale lembrar ainda o texto da Súmula 544, que dispõe que isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Cumprе ressaltar, ainda, o texto da Solução de Consulta n. 505 do Cosit de 17 de outubro de 2017, que assim dispõe:

Solução de Consulta n° 505 - Cosit - 17 de outubro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI N° 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei n° 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei n° 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)

Assim, com relação às aquisições que tenham ocorrido até 31/12/1983 e que tenham sido objeto da presente autuação por terem sido alienadas nos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, isto é, aquelas marcadas como "fração anterior" no Relatório de Fiscalização (fls. 35), estas serão isentas do imposto de renda sobre ganho de capital, tendo em vista que o contribuinte permaneceu com sua participação societária por mais de cinco anos, durante a vigência do Decreto-Lei n° 1.510/1976, e trata-se de direito adquirido, uma vez que foram cumpridos os requisitos legais para fruição da isenção prevista no referido Decreto-Lei.

Da Questão dos Juros Recebidos e de sua Natureza Jurídica para fins de Tributação

Argumenta a Recorrente que não recebeu juros, uma vez que recebeu apenas parcialmente o preço de venda acertado, e que tal rendimento apenas ocorreria a partir do momento em que os recebimentos superassem o valor daquele preço.

Vale lembrar que de acordo com o Contrato de Compra e Venda da Sebival e da Setal (fls. 97 e seguintes), o preço total da compra é R\$ 110 milhões (fls. 110), sendo que R\$ 95 milhões foram pagos à vista e R\$ 15 milhões foram depositados em conta de depósito em garantia. Segundo a cláusula 9.10 do referido contrato (fl. 155), o montante depositado visa garantir que eventuais danos sejam indenizados por esse montante, de modo que os vendedores irão receber o referido montante líquido das indenizações pagas em virtude de danos cujos fatos geradores são anteriores à aquisição das empresas.

Tal qual exposto no Acórdão da DRJ, cumpre notar a redação do artigo 19, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 84/01, que assim dispõe:

Art. 19 . Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dessa forma, valores recebidos a título de reajuste no caso de pagamento parcelado não compõe o valor da alienação e devem ser tributados como juros, tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório. Como exemplo de valores a título de reajuste, a norma se refere a juros e a reajuste de parcelas. Vale notar que a tributação de tal reajuste acaba sendo de acordo com a tabela progressiva do IRPF, cuja alíquota máxima é de 27,5%, ao passo que a tributação do ganho de capital, à época dos períodos autuados, se baseava na aplicação de alíquota fixa de 15% sobre o montante do ganho de capital.

Todavia, também se faz necessário citar o artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/01, que assim dispõe:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Assim, se a alienação geradora do ganho de capital é feita a prazo, o ganho de capital é calculado como se a venda tivesse sido feita á vista, no entanto, o imposto sobre o ganho de capital (calculado à alíquota de 15%) é pago na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Como se vê, a depender do enquadramento jurídico do valor recebido pela Recorrente, a tributação aplicável será totalmente diferente, isto é, aplicar-se-á à tributação pela tabela progressiva do IRPF se for entendido que se trata de valor de reajuste, ou se aplicará a tributação de 15% a título de IRPF sobre ganho de capital se for entendido que se trata de alienação a prazo.

Some-se a isso o fato de que existe resposta para questão parecida com a da Recorrente no “Perguntão” da Receita Federal. A título de exemplo, citamos aqui a resposta do “Perguntão” relativa ao último exercício objeto da autuação, isto é, 2013:

555 - Como devem ser tributados os resultados obtidos em alienações de participações societárias quando o preço não pode ser predeterminado?

Quando não houver valor determinado, por impossibilidade absoluta de quantificá-lo de imediato (ex.: a determinação do valor das prestações e do preço depende do faturamento futuro da empresa adquirida, no curso do período do pagamento das parcelas contratadas), o ganho de capital deve ser tributado na medida em que o preço for determinado e as parcelas forem pagas.

Não obstante ser indeterminado o preço de alienação, toma-se como data de alienação a da concretização da operação ou a data em que foi cumprida a cláusula preestabelecida nos atos contratados sob condição suspensiva.

Contudo, alerte-se que o tratamento descrito deve ser comprovado pelas partes contratantes sempre que a autoridade lançadora assim o determinar.

(PMF nº 454, de 1977; PMF nº 227, de 1980)

Assim, a própria Receita Federal demonstra entendimento de que valores relacionados ao preço que não podem ser determinados de forma pré-determinada são tributados como ganho de capital na medida em que o preço for determinado e as parcelas forem pagas, de modo que embora não exista menção expressa, a Receita Federal do Brasil parece ter se inclinado mais pela aplicação do artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/01 do que pela aplicação do artigo 19, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 84/01.

Destaque-se, ainda, que a resposta à questão 555 do “Perguntão” do exercício 2013 traz exemplo expresso de situação em que não é possível identificar o preço de imediato, que é o caso quando a determinação do valor das prestações e do preço depende do faturamento futuro da empresa adquirida, no curso do período do pagamento das parcelas contratadas.

Tal modalidade de cláusula variável do preço de venda de uma “empresa” com base em seu faturamento futuro é comumente denominada no mercado como “earn out”, de forma que parte do preço será aumentada na medida do desempenho da “empresa” vendida.

Por sua vez, no caso em tela, a cláusula variável do preço de venda de uma “empresa” tem por base o cumprimento de determinadas condições, de modo que cumprida tais condições ao longo de um determinado tempo, o vendedor fará jus à parcela do preço previamente depositada em uma “escrow account”.

O momento de tributação do ganho de capital de parcela do preço de venda depositada em “escrow account” já foi objeto inclusive da Solução de Consulta n. 58/2013 do Cosit, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ganho de capital. “Escrow account”. 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 43 e 114 a 117; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 121, 125 e 126; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 117, § 2º; 123, § 6º, e 140, § 1º; Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 19, § 3º, e 31.

Após acurada análise sobre a natureza jurídica do “escrow account”, do potencial conflito entre os já citados artigos 19, §1º e 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/01 e até da pergunta n. 555 do “Perguntão”, a Solução de Consulta n. 58/2013 do Cosit conclui 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, nos termos da legislação suso colacionada”.

Ocorre que, no caso concreto, a partir da análise dos "Valores Recebidos pelos Vendedores pela Alienação das Quotas da Sebival e da Setal" (fls. 60), verifica-se que a autuação fiscal já havia segregado os montantes recebidos a título de principal (ganho de capital) e a título de juros.

Diante de todo o exposto, os valores depositados na "escrow account" recebidos conforme o cumprimento das condições já estão tendo a tributação de ganho de capital, de modo que a autuação somente se refere aos valores recebidos como juros. Nesse sentido, a tributação dos juros aqui entendidos como parcelas de reajuste do principal serão tributadas pela tabela progressiva do IRPF, nos termos do artigo 19, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 84/01.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento reconhecendo a isenção da parcela marcada como "fração anterior" no Relatório de Fiscalização (fls. 35) uma vez que a contribuinte teria permanecido com sua participação societária por mais de cinco anos, durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro João Mauricio Vital – Redator Designado.

Ouso discordar do sempre brilhante conselheiro relator. Como bem explicou, o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, estabelecia que seriam isentos de Imposto de Renda sobre o ganho de capital os ganhos auferidos em as operações de venda de ações que houvessem permanecido por cinco anos em poder do alienante. A Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 01/01/1989, revogou a isenção dada pelo decreto-lei.

O relator sustentou, porém, que, havendo adimplido o requisito do prazo previsto no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, antes de sua revogação, o sujeito passivo teria garantido o seu direito à isenção, ainda que a alienação das ações viesse a ocorrer já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, o benefício concedido pela regra isentiva do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não era por prazo certo, apenas exigia que o contribuinte mantivesse suas ações pelo período mínimo de cinco anos. Estava-se, pois, diante de uma isenção concedida sob condição, mas por prazo indeterminado, pois o diploma não definia a data de vigência do benefício.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a revogação da isenção¹, desde que não tenha sido concedida por prazo certo e em função de determinadas condições².

Observe que o legislador empregou a conjunção aditiva "e" para caracterizar que a vedação à revogação da isenção somente ocorre quando as duas características do benefício estiverem presentes: ser concedido 1) por prazo certo e 2) sob condição.

Em uma interpretação histórica, essa opção do legislador fica tanto mais óbvia. A redação original do art. 178 do CTN empregava a conjunção alternativa "ou", mas a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, deu nova redação ao dispositivo tão-somente para substituir a conjunção alternativa pela conjunção aditiva. Não há, então, dúvidas de que o legislador pretendeu condicionar a revogação de isenções somente quando o benefício houvesse sido concedido por prazo certo e, também, sob condições.

Portanto, ao revogar a isenção do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que havia sido concedida sob condição, mas sem prazo certo, a Lei nº 7.713, de 1988, extinguiu a possibilidade de fruição do benefício a partir de sua vigência. Desse modo, não há que se falar em direito adquirido.

Não descuro da existência da Súmula STF nº 544, cujo enunciado é:

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Porém, o enunciado é de 10/12/1969 e os julgados precedente mais recente é de 27/12/1968. Ou seja, é bem anterior à alteração legislativa do art. 178 do CTN, que ocorreu em 1975. Por ocasião do estabelecimento da súmula, o texto legal deixava evidente que a isenção concedida apenas sob condição não poderia ser revogada, porque essa era a redação do art. 178 do CTN.

¹ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

.....
III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

² Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

A despeito do enunciado, é necessário verificar os julgados que aplicaram o entendimento sumulado após a novação normativa para bem compreender o seu alcance. Nesse sentido, ilustro com as ementas seguintes, com destaques meus:

RE 91291 / SP, de 21/08/1979

*ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO. REVOGAÇÃO. **A ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES** NÃO PODE SER REVOGADA PELA LEI POSTERIOR, SOB PENA DE CONTRARIEDADE AO ART. 178 DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.*

RE 582926 AgR/CE, de 10/05/2011

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida **por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições**, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido.*

AI 861261 AgR / MG, de 18/11/2014

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que **a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido** ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, tendo, o sujeito passivo, alienado as ações quando já não vigia o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não estava amparado pela isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital, razão pela qual entendo que o lançamento é, também nesse ponto, procedente.

Em tudo o mais, concordo com o relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Mauricio Vital