



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.720016/2021-17
ACÓRDÃO	2201-011.974 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOESLEY MENDONCA BATISTA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA.

Nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, a permuta configura alienação para fins de apuração do ganho de capital, sendo indiferente, à luz da legislação vigente, a existência de torna na permuta de bens móveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 5 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 02-06) — com Termo de Verificação Fiscal às fls. 12-31 — versa sobre a omissão de ganho de capital auferido, no ano-calendário de 2016, na alienação de quotas societárias (permuta) não negociadas em bolsa de valores. Exige-se IRPF, no montante de R\$ 35.427.674,20, multa proporcional, no valor de R\$ 26.570.755,65, e juros de mora no valor de R\$ 8.669.151,87.

Da Impugnação

Inconformado com o lançamento, o recorrente apresentou Impugnação (fls. 341-367), argumentando, em síntese, que:

- a) a operação de permuta autuada ocorreu, exclusivamente, no contexto da reorganização familiar e do processo sucessório, sem qualquer objetivo ou intuito de obter economia tributária, tendo sido realizada pelo valor patrimonial e sem torna, pois o objetivo maior era o de manter o equilíbrio das participações pelas partes envolvidas no contexto da reorganização familiar e sucessória;
- b) as ações da J&F, após a doação de seus pais, passaram a ser detidas pelas holdings patrimoniais dos filhos, quais sejam: JJMB Participações Ltda. (Joesley), WWMB Participações Ltda. (Wesley), VVMB Participações Ltda. (Viviane), VLBM Participações Ltda. (Valere) e VNMB Participações Ltda. (Vanessa); As ações da JBS foram aportadas pelos filhos no fundo de investimentos ZMF-FIP. Cada um entrou com 11.666.420 ações da JBS; [...] em novembro de 2012 o irmão José Batista Júnior realizou a permuta de todas as cotas que possuía no fundo ZMF-FIP por ações da J&F, ações estas detidas, até então, pelas holdings patrimoniais dos outros cinco irmãos, recebendo, cada uma das holdings, 1.2202885 cotas do ZMF-FIP. Após a

redução de capital de sua holding patrimonial, bem como, a subscrição de 0,2 cotas e a aquisição de 0,24114057 cotas de suas irmãs, o requerente dispunha de 7,76287156 cotas, cujo custo total era de R\$ 7.762.871,56. Tendo em vista que o requerente e seu irmão detinham, aproximadamente, 16,73% das ações da J&F, bem como, as holdings VNMB, VLMB e VVMB, em conjunto, dispunham da mesma participação da J&F, foi realizada a permuta;

- c) a fiscalização lavrou o auto de infração tão somente por conta da diferença de valor das cotas do ZMF-FIP e das ações da J&F que foram objeto da permuta, o que não encontra fundamento na legislação, na doutrina e na jurisprudência. A fiscalização utiliza-se de critérios jurídicos inexatos, bem como de questões materiais e temporais equivocados, aspectos estes, que, por si só, já justificariam a nulidade do lançamento, uma vez que confrontam os princípios que norteiam o Direito Tributário, principalmente o artigo 110 do CTN e o artigo 142, também, do CTN, além do próprio fato gerador do imposto de renda conforme o artigo 43 do CTN;
- d) a Fiscalização também viola o disposto no Decreto 70.237/72, especialmente o artigo 10, incisos III e IV, uma vez que (i) há falha na "descrição do fato", já que trata a permuta sem torna como se alienação (compra e venda) fosse; e (ii) se equivoca na capitulação legal, na indicação da disposição legal infringida, pois, faz referência a dispositivos legais que não guardam relação com a permuta sem torna, que é o objeto do Auto de Infração em discussão. Tanto o art. 21 da Lei 8.981/95 quanto os arts. 117 a 127 do Decreto 3.000/99, utilizados pela fiscalização, estão inseridos no Capítulo "Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos" e, como visto, o requerente não realizou qualquer alienação;
- e) devem ser afastados os arts. 131 a 135 invocados pela fiscalização, uma vez que cuidam de situações completamente alheias à situação examinada nos autos, tais como incorporação de ações, integralização de ações, devolução de capital etc. Esses elementos, por si só, já seriam suficientes para demonstrar a existência de vícios que levariam à nulidade do Auto de Infração;
- f) o artigo 533 do Código Civil prevê que à permuta (ou troca) se aplicam as mesmas disposições referentes à compra e venda, observados o disposto nos seus incisos I e II. Esse positivo, entretanto, não autoriza, por completo, dispensar à permuta os mesmos efeitos de compra e venda (especialmente no que diz respeito aos aspectos tributários) por se tratar de institutos distintos. A mera disponibilização do bem, por meio da permuta e sem qualquer torna, não tem o condão de fazer surgir o fato gerador do imposto

de renda em vista do artigo 43 do CTN, mesmo porque não há remuneração ou preço que implique pagamento em dinheiro. Na doutrina é reconhecido que a analogia entre a compra e venda e a troca não significa identidade reconhecida, sendo impossível submeter totalmente a troca ao regime legal da compra e venda. Não há preço na permuta, visto que ambos figurantes prometem um bem que não é dinheiro em troca de outro. Portanto, é essencial que se tenha em mente as seguintes conclusões, principalmente, acerca do instituto da permuta: (i) a permuta, embora regida pelos dispositivos aplicáveis à compra e venda, constitui figura específica e autônoma, sendo que o elemento "pagamento em dinheiro" diferencia uma figura da outra; (ii) a intenção, na permuta, é subjetiva na medida que o objetivo maior é o bem, e não o valor do bem permutado; e (iii) é irrelevante, por isso, o valor dos bens permutados;

- g) viola-se o disposto no art. 110 do CTN quando se impõem à permuta os efeitos tributários aplicáveis a uma operação de compra e venda e o art. 43 do CTN, ao tratar do fato gerador do imposto de renda, cuida de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e não de bem.
- h) o Parecer PGFN/CAT 1722 não é norma, seja principal ou secundária, mas um parecer exarado no âmbito de uma consulta interna e encontram-se à margem dos princípios que contornam o fato gerador do imposto. Ademais, cuidou o parecer de situação específica de permuta de ativos no âmbito do Plano Nacional de Desestatização - PND, o que, conforme entendimento expresso pelo CARF, deveria restringir-se ao caso específico;
- i) ao fazer menção à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, o art. 43 do CTN se referia ao elemento realização. Dessa maneira, a realização do bem irá se dar quando os bens recebidos em permuta vierem a ser objeto de alienação em determinado momento. O princípio da realização, ademais, ficou evidente desde a época da Exposição de Motivos ao Decreto-lei 1.598, de 26/12/1977, que introduziu alterações à legislação do imposto de renda na época; 25 - antes da realização, isto é, da alienação do bem permutado, haverá, no máximo, uma disponibilidade jurídica ou econômica do bem, mas jamais da renda na forma do artigo 43 do CTN, pelo que não se autoriza a aplicação deste dispositivo à permuta de bens sem torna;
- j) o exposto anteriormente, o "recebimento" de ações da J&F em troca (permute) das quotas da ZMF-FIP não representa disponibilidade jurídica ou econômica da renda na forma do artigo 43 do CTN, mas apenas dos bens (ações da J&F), o que, de forma alguma, é hipótese de incidência do imposto de renda;

- k) a CSRF já vinha demonstrando posições no sentido de que permuta não é sinônimo de alienação para fins tributários, conforme se verifica dos Acórdãos que cita;
- l) devem ser afastados os juros calculados pela taxa SELIC e sobre a multa de ofício, visto que o art. 161 do CTN impõe o cálculo de juros apenas sobre a obrigação principal, e não, sobre a multa.

Pede, ao final, o provimento integral da sua impugnação, com o cancelamento da exigência e o arquivamento do processo administrativo em referência.

Da decisão em Primeira Instância

A DRJ deliberou pela improcedência da Impugnação (fls. 423-439), mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2016

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A permuta de bens configura uma forma de alienação de bens, de modo que está sujeita a incidência de imposto de renda sobre eventual diferença entre o valor de alienação e o respectivo custo de aquisição.

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

São requisitos para caracterização do fato gerador de ganho de capital, a ocorrência de alienação, de acréscimo patrimonial conjugado e de aquisição da disponibilidade econômica, sendo prescindível a aquisição da disponibilidade financeira.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 452-493), reiterando os argumentos formulados na Impugnação. Pede ao fim,

- (i) o conhecimento e análise do presente Recurso Voluntário, visto que atende a todos os requisitos legais para sua admissibilidade;
- (ii) preliminarmente, o acolhimento do Recurso Voluntário para cancelar o lançamento em sua integralidade, visto que a presente autuação apresenta vícios, que levariam à nulidade, tendo sido demonstrados anteriormente os erros na descrição dos fatos e na capitulação legal que maculam o lançamento, além de utilização de critérios jurídicos equivocados em detrimento do que dispõem os artigos 110 e 142 do CTN;

(iii) caso não entenda pela nulidade - o que se admite apenas por hipótese -, o acolhimento do Recurso Voluntário para cancelar o lançamento em sua integralidade quanto ao mérito, posto ser evidente que permuta sem torna difere de alienação, especialmente, porque não há realização, pelo que não se insere no campo de incidência o artigo 43 do CTN. Na permuta não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Haveria, se muito, uma disponibilidade jurídica ou econômica do bem permutado, o que definitivamente não constitui fato gerador do imposto de renda; e,

(iv) uma vez cancelado o principal, devem ser também canceladas a multa de ofício e os juros SELIC (sobre o principal e a multa).

Das Contrarrazões

A União apresentou contrarrazões (fls. 524-543), argumentando em síntese que:

- a) não há razões que justifiquem a anulação do presente lançamento. [...] Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. O exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado ao contribuinte, que, inclusive, apresentou longo e detalhado arrazoado, por meio do qual contestou o mérito da questão. Tendo o contribuinte, na hipótese dos autos, exercido o seu direito de defesa sem qualquer percalço, o procedimento de lançamento não se mostra eivado de nenhuma mácula que imponha a sua anulação ou que inviabilize a análise do mérito da pretensão recursal. No âmbito das nulidades, vige o princípio comezinho segundo o qual não se decreta uma invalidação sem a existência de prejuízo.
- b) os conceitos doutrinários corroboram o entendimento fazendário acerca do enquadramento da permuta como espécie de alienação, pois, de fato, a noção de alienação abrange todos os negócios jurídicos de transmissão de domínio ou cessão de direitos, incluindo-se a venda, a permuta, a dação em pagamento, a doação, a transferência de títulos cambiais, de ações, de títulos representativos de bens etc.
- c) para fins de apuração de ganho de capital, devem ser consideradas todas as operações que impliquem alienação (transmissão de domínio ou cessão de direitos) a qualquer título, inclusive a permuta. Se a pessoa física auferiu ganho na alienação de um bem ou direito, quer essa se opere mediante compra e venda, quer se opere por permuta, será o ganho submetido à tributação.

- d) na hipótese, entre outros fundamentos, o contribuinte almeja estender à permuta de cotas de um FIP por ações de uma sociedade anônima as regras excepcionais previstas para a permuta de ativos no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND) – regulado pela Lei nº 8.031, de 1990 – e para a permuta de imóveis sem torna – disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 107, de 19884. Nesse ponto, o contribuinte cita o Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 e o Parecer PGFN/PGA/nº 454/92, que trataram especificamente do caso da permuta no âmbito do PND, e firmaram entendimento no sentido de que não poderia haver tributação nas operações de permuta. Em relação ao mencionado Parecer PGFN nº 970, de 23/09/91, trata-se de norma de exceção, que visou cuidar de casos específicos abrangidos pelo Programa Nacional de Desestatização, razão pela qual seria absurdo transformar uma norma específica em norma geral de tributação. Do mesmo modo, é a norma que prevê o diferimento da tributação no caso de permuta de imóveis sem torna. Portanto, alegações de natureza devem ser, de logo, rejeitadas.
- e) no intuito de rechaçar a caracterização do acréscimo patrimonial, o contribuinte afirma que as cotas do ZMF-FIP e as ações da J&F foram simplesmente trocadas, sendo-lhes atribuído o mesmo valor. Considerando que os bens permutados teriam sempre valor equivalente, não haveria ganho de capital a ser tributado. De início, cumpre registrar que essa tese está fundamentada na equivocada premissa de que não é possível atribuir ganho tributável à operação de permuta sem torna. Apesar de não haver formalmente o elemento “preço” em operações de permuta de ativos, isso não quer dizer que as partes não mensuram e, consequentemente, não atribuem valor aos bens permutados. Consoante já demonstrado no tópico acima, na redação do atual Código Civil, o inciso II do art. 533 comina sanção de anulabilidade à permuta de valores desiguais realizada entre ascendentes e descendentes, o que confirma a possibilidade de permuta de bens que possuem valores distintos. Importante notar que o citado dispositivo não veda toda e qualquer permuta de bens com valores desiguais, mas tão somente quando as partes forem ascendentes e descendentes. Diante disso, por uma interpretação em contrário deste preceito, fica claro que os bens permutados são passíveis de avaliação e, vale frisar, de definição de valores distintos, sem que isso afete a validade do negócio. Ao contrário do que alega o recorrente, o recíproco interesse subjetivo das partes em nada altera o fato objetivo de que, no caso concreto, o bem recebido pelo sujeito passivo na permuta tinha valor maior que o custo de aquisição do bem dado na operação. Como resultado da permuta, o contribuinte se viu com um bem que ensejou ganho de capital, independentemente de as partes

subjetivamente darem-se por satisfeitas com os termos da permuta. De se perceber que a autoridade fiscal, em nenhum momento, buscou descharacterizar o negócio promovido entre as partes. Jamais negou que tenha havido uma permuta ou disse que os bens permutados não poderiam ter valores diferentes. Apenas, constatada essa diferença positiva entre o custo de aquisição do bem dado e o valor de mercado do bem recebido, atribuiu o efeito tributário correspondente, que é a tributação do ganho de capital.

- f) a regra geral, nos termos do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.722/2013, é a tributação do ganho de capital eventualmente existente nas trocas de ativos. Daí porque não é válida a afirmação dos contribuintes, no sentido de que a PGFN teria firmado entendimento de que as permutas de ativos não podem ser objeto de tributação. Com efeito, se verificada diferença positiva entre o custo de aquisição do bem permutado e o valor atribuído ao mesmo para concretizar a permuta – isto é, o valor da alienação –, a legislação tributária impõe a exigência de imposto sobre a renda. Este é, também, o entendimento do CARF.
- g) permuta, ainda que sem torna, importa em transferência de propriedade, o que nada mais é do que alienação, e, pois, uma operação suscetível de atrair a incidência da tributação sobre a renda. Nesse sentido, a própria previsão contida no § 3º do art. 3º da Lei 7.713/88 de que, na apuração do ganho de capital, serão considerada 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 a permuta.
- h) no mesmo dia da permuta, o contribuinte e seu irmão adquiriram do ZMF-FIP 40,4 milhões de ações da J&F pelo valor de R\$ 1.182.131.000,00, o que corresponde a um preço por ação de R\$ 29,19. A precificação dos bens recebidos na permuta (ações da J&F), conforme se percebe, foi feita pelo próprio contribuinte e por seu irmão e evidencia que a operação de permuta é plenamente apta a gerar efetivo acréscimo patrimonial em seu favor. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte recebeu 8.356.996 ações da J&F, que tinham um preço fixado entre as mesmas partes da permuta, naquele mesmo dia, de R\$ 243.947.366,25. Por sua vez, o custo de aquisição das cotas permutadas do ZMF-FIP, até então detidas pelo contribuinte, era de R\$ 7.765.871,56.
- i) diante disso, a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição revela ganho de capital no montante de R\$ 236.184.494,69, diferença essa que ingressou no patrimônio do contribuinte constituindo ganho de capital passível de tributação. A fiscalização não atribuiu à permuta valor que nunca

existiu, tal como afirma o recorrente, mas tão somente quantificou os bens recebidos com base em operação realizada entre as mesmas partes, no mesmo dia. Digno de registro, ainda, que o contribuinte, apesar de apontar suposto erro na conduta fiscal, não demonstrou qual seria o verdadeiro valor das ações da J&F adquiridas na permuta e não trouxe aos autos nenhum elemento de prova que apontasse para o erro no valor das ações atribuído pela autoridade fiscal. Demonstrada a diferença patrimonial positiva decorrente da operação de alienação efetivada pelo recorrente, fica sedimentada a ocorrência de ganho de capital.

- j) afirma o contribuinte que o acréscimo patrimonial advindo da permuta não poderia ser tributado por ser apenas potencial, haja vista a ausência de realização da renda. Com base em tais premissas, defende que, uma vez que não houve recebimento de recursos financeiros, deve ser mantido o custo de aquisição original dos bens que foram permutados e somente se deveria apurar ganho de capital por ocasião da venda das ações da J&F recebidas. Essa afirmação se funda em concepção de regime de caixa, que confunde disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. No entanto, a tese do contribuinte pode ser afastada pela correta apreciação do conceito de regime de caixa. Sob essa óptica, necessário sempre salientar que, para a configuração da incidência do IRPF, exige-se a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, e não a disponibilidade financeira. No momento em que a permuta foi realizada e ingressaram no patrimônio do recorrente bens que tinham valor superior ao custo de aquisição dos bens permutados, nesse instante, realizou-se a hipótese de incidência prevista na Lei 7.713/88, segundo a qual configura ganho de capital a diferença positiva entre o custo de aquisição de um bem e o valor obtido em sua alienação, devendo essa diferença ser oferecida à tributação. Com efeito, o art. 3º da Lei 7.713/88 permite reconhecer ganho de capital sem que o contribuinte receba qualquer montante de dinheiro, somente considerando o acréscimo econômico em seu patrimônio. Por outro lado, nunca é demais recordar que “pagamento” significa juridicamente o adimplemento de uma obrigação, não necessariamente a entrega de pecúnia.
- k) devidamente demonstrado nos tópicos anteriores o cabimento da tributação do ganho de capital auferido pelo contribuinte na permuta das cotas do ZMF-FIP pelas ações da J&F, deve ser mantida a aplicação da multa de ofício, aplicando-se ao caso a Súmula CARF n.º 4.

Pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

VOTO

Conselheiro Thiago Álvares Feital, Relator

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 11-31), a operação autuada — que teria como objetivo tornar os senhores Joesley Batista e Wesley Batista controladores da empresa J&F — pode ser sumarizada em 14 pontos:

- i. a J&F é uma holding controladora da JBS S/A e, no final do ano de 2006, contava com apenas dois acionistas – o casal José Batista Sobrinho e Flora Mendonça Batista. Por sua vez, a JBS tinha seu quadro acionário formado pela J&F (56,8% do capital social) e por José Batista Sobrinho (43,2% do capital social);
- ii. o casal iniciou, em 2007, um processo de sucessão na J&F e na JBS doando aos seus filhos (Joesley, Wesley, Vivianne, Vanessa, Valere e José Batista Júnior) a integralidade da participação na JBS e parcela significativa das quotas da J&F;
- iii. o autuado e seus 5 irmãos criaram, em 2007, o ZMF-FIP, um fundo de investimento em participações e aportaram, cada um, 11.666.429 ações da JBS. Tal aporte equivalia a 6,10144249 cotas, no valor de R\$ 6.101.442,49;
- iv. o fundo permaneceu com a mesma configuração até novembro de 2012 quando um dos irmãos (José Batista Júnior) permutou todas as quotas que possuía do ZMF-FIP por ações da J&F, até então, de propriedade das holdings patrimoniais dos outros cinco irmãos. Com isso, as holdings receberam 1,2202885 cotas do ZMF-FIP;
- v. a JJMB Participações Ltda. repassou, em seguida, essas cotas ao seu sócio majoritário, Joesley Mendonça Batista, por meio de redução de capital. Todas as operações se deram utilizando o valor patrimonial original de R\$ 1.220.288,50;
- vi. em agosto de 2016, o autuado subscreveu 0,2 cotas do ZMF-FIP por R\$ 200.000,00;
- vii. posteriormente, adquiriu 0,24114057 cotas de suas irmãs (0,08038019 de cada uma delas) pelo valor de R\$ 241.140,57;
- viii. com isso, o custo de aquisição das cotas do ZMF-FIC, relativamente à parcela do autuado, remonta a quantia de R\$ 7.762.871,56, conforme demonstrado no quadro à fl. 15;
- ix. esta quantidade de cotas correspondia a uma participação individual na J&F equivalente a 8,37% das ações da empresa. Seu irmão Wesley Mendonça

- Batista havia realizado exatamente as mesmas operações e, em consequência, detinha o mesmo percentual da J&F;
- x. por sua vez, as empresas VNMB, VLBM e VVMB, individualmente detinham 5,58% do capital da J&F. O total de participação das três empresas era de 16,73%, exatamente o mesmo valor detido pelo somatório das participações do autuado e seu irmão;
 - xi. em 28/12/2016, o autuado e seu irmão celebraram o contrato de permuta com as empresas VNMB, VLBM e VVMB. Assim, o autuado e seu irmão permutaram, com as empresas citadas, as respectivas cotas do ZMF-FIP por eles detidas, pelas ações da J&F de propriedade das empresas;
 - xii. no mesmo dia em que realizaram a permuta acima, o autuado e seu irmão adquiriram do ZMF-FIP, em conjunto, 40.496.703 ações da J&F, correspondentes a 40,54% do capital da empresa. A esta operação foi atribuído o valor de R\$ 1.182.131.000,00 a ser pago em parcelas anuais de R\$ 50.000.000,00, por 15 anos, sendo o saldo remanescente quitado ao final;
 - xiii. com base nessa negociação, e visto não haver diferença de valor entre ações preferenciais e ordinárias, infere-se que o valor por ação estabelecido entre as partes foi de R\$ 29.1907961. Tal valor foi, inclusive, fixado entre as mesmas partes da operação de permuta e no exato dia em que ela ocorreu; e
 - xiv. como o autuado recebeu na operação de permuta 8.356.996 de ações da J&F, sua parte pode ser avaliada em R\$ 243.947.366,25.

Diante deste cenário fático, passo, então, à análise dos argumentos formulados pelo Recorrente.

Da nulidade do lançamento por erro na capitulação legal e adoção de critérios jurídicos equivocados

Afirma o Recorrente que o auto de infração é nulo, uma vez que os fatos ali narrados não configuram hipótese de incidência do IRPF, estando maculados de erros em sua descrição e na capitulação jurídica realizada pela autoridade lançadora.

Sem razão, porém.

O auto de infração, em todos os seus elementos, foi lavrado em conformidade com a legislação. Veja-se, ainda, que o Termo de Verificação Fiscal descreve analiticamente o histórico do procedimento, o processo sucessório autuado, os custos de aquisição envolvidos, o histórico da permuta realizada e o modo como se chegou ao valor da transmissão efetuada. Após, passa à qualificação jurídica dos fatos identificados de maneira pormenorizada.

O lançamento não possui, portanto, qualquer vício que o torne nulo. Ademais, a discordância do contribuinte em relação à autuação não a macula juridicamente, devendo manifestar sua irresignação pelos meios processuais disponíveis para desconstituir a acusação fiscal.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade invocada.

Da inexistência de fato gerador do imposto de renda incidente sobre ganho de capital na permuta sem torna

Em relação à matéria do lançamento, o núcleo da controvérsia diz respeito à determinação da existência de fato gerador do IRPF na operação descrita no Termo de Verificação Fiscal. Entende a autoridade lançadora que a permuta – caracterizando alienação, nos termos do Código Civil – implicou em ganho de capital que não se sujeitou à tributação. Ao mesmo tempo, a defesa do recorrente assenta-se sobre a inexistência de fato gerador do IRPF na operação autuada, uma vez que não haveria ganho de capital na permuta sem torna.

A matéria está regulada no art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988 que equipara, *para fins tributários*, permuta e compra e venda, considerando-as ambas como espécies do gênero alienação:

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

[...]

§ 3º 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.

O dispositivo foi regulamentado pelo art. 117, do Decreto nº 3.000/1999 – regulamento do IRPF vigente à época dos fatos:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§ 4º 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

Neste panorama normativo, inserem-se as exceções previstas no art. 65, da Lei n.º 8.383/1991 (com a interpretação conferida pelos Pareceres PGFN n. 970/1991 e n. 454/1992) bem como no artigo 132, II e § 2º do Decreto n. 9.580/2018, que determinam a inexistência de ganho de capital, respectivamente: (i) na permuta relacionada ao Programa Nacional de Desestatização; e (ii) na permuta sem troca de unidades imobiliárias.

Aqui já se destaca que os fatos autuados não se enquadram em nenhuma das duas hipóteses excepcionais, uma vez que a operação foi realizada (i) entre particulares, tendo por objeto (ii) bens móveis.

Sobre a existência de ganho de capital na operação, a decisão recorrida assim se manifestou (fls. 430-431):

Apesar do tema ser polêmico e passível de ampla discussão, é fato que, do ponto de vista tributário, a celeuma resta totalmente pacificada.

A disposição do art. 3º, §3º, da Lei 7.713/88 encerrou a discussão ao considerar, de maneira literal, que a permuta é sim uma forma de alienação e, juntamente com as demais operações ali citadas, é objeto de apuração do ganho de capital.

Tal entendimento é claro e resta exposto, inclusive, no Parecer PGFN/CAT 1.722/2013, como se vê abaixo:

Para o Direito Tributário, como não poderia deixar de ser, importa aferir se há ganho de capital na operação de permuta, o que atrairá a incidência tributária. A legislação de regência deixa patente o alegado ao dispor sobre as parcelas que integram o rendimento bruto como ganho de capital, tratando estas como o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando, como alienação, para fins de apuração do referido ganho, as operações que importem em 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, bem como contratos afins.

(...)

Como se pode ver, para fins tributários, na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem em alienação a qualquer título, ou seja, a alienação é considerada em sua acepção ampla, envolvendo toda e qualquer transmissão de bens, bastando a existência de diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de transmissão do bem ou direito. E o Direito Tributário, ao considerar a alienação de uma forma abrangente, está em perfeita consonância com a definição jurídica do instituto, que é a “transferência voluntária do domínio de um bem para outra pessoa”, sendo a alienação de bens “a transferência de bens de uma

pessoa para outra.” É cristalino, pois, que o conceito de alienação também envolve a permuta, uma vez que ela, na esteira de outros contratos listados no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, também implica na transferência voluntária de um bem ou direito para o domínio de outra pessoa.

Também esse é o entendimento exposto pelo CARF, conforme se vê do Acórdão abaixo, bem como, nos demais que a ementa menciona:

PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. RECEBIMENTO DE VALOR SUPERIOR AO ENTREGUE. APURAÇÃO DE GANHO DECAPITAL TRIBUTÁVEL. CABIMENTO. Na hipótese de permuta de participações societárias, entre pessoas jurídicas, em que ocorre recebimento de valor superior ao entregue, é cabível a apuração de ganho de capital tributável, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

Precedente Acórdãos nº 9101002.172 e 9101002.445. (Acórdão nº 9101-003,137, de 04/10/2017).

E segue a decisão recorrida:

[...]

O contribuinte cita o Acórdão 9101-005.201, de 10/11/2020, com a intenção de mostrar que atualmente a CSRF estaria tendo interpretação diversa da acima exposta. No entanto, o acórdão supracitado trata de permuta no âmbito de bens imóveis, uma situação revestida de peculiaridades legais que permitem a conclusão exarada pelo Egrégio Órgão.

Porém, quando se trata de bens móveis, a jurisprudência do órgão é pacífica em considerar a permuta como um tipo de alienação, sendo cabível a apuração de ganho de capital tributável.

Os demais acórdãos citados pelo impugnante trazem apenas excertos de votos vencidos que, sem demérito do ponto de vista exarado, não refletem a posição dominante que pauta a jurisprudência formada.

Assim, independentemente do conceito jurídico de permuta, da análise de haver ou não pagamento em dinheiro ou de inexistir o elemento preço na operação, impõe-se estabelecer que a permuta, por si só, é operação que deve resultar em apuração de ganho de capital para fins tributários e que, uma vez constatada sua ocorrência, resta caracterizado o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN.

Ao contrário do que afirma o Recorrente — que argumenta inexistir ganho de capital em qualquer hipótese de permuta em que não se verifique torna — a existência de torna não é condição necessária para a caracterização de ganho de capital. Isso, porque o ganho de capital é a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição.

Veja-se que a legislação em vigor equipara a permuta à alienação. Ressalto aqui as relevantes críticas que a literatura especializada tem apontado à constitucionalidade do art. 3º, §

3º, da Lei n. 7.713/1988, registrando, porém, que estas não podem ser apreciadas por este Conselho, pois estão além dos limites de sua competência.

Em face das normas em vigor, considerando que o auto de infração identificou a existência de acréscimo patrimonial na permuta, nos termos do art. 43, do Código Tributário Nacional, este acréscimo sujeita-se à incidência do IRPF. Não apenas as cotas recebidas pelo Recorrente podem ser convertidas em dinheiro — o que caracteriza a aquisição de disponibilidade passível de tributação —, como o seu valor foi identificado pelo Fisco que assim sintetizou o procedimento:

No mesmo dia em que realizaram a operação de permuta descrita no tópico 6, JOESLEY e WESLEY adquiriram do ZMF-FIP, em conjunto, 40.496.70323 ações da J&F, correspondentes a 40,54% do capital da empresa. A esta operação foi atribuído o valor de R\$ 1.182.131.000,00, a ser pago em parcelas anuais de R\$ 50.000.000,00, por 15 anos, sendo o saldo remanescente quitado ao final. Desta forma, considerando-se que não há diferença entre preços das ações ordinárias e preferenciais, infere-se que o valor por ação estabelecido entre as partes foi de R\$ 29,1907961.

Não há melhor balizador da operação do que este valor, fixado entre as mesmas partes da operação de permuta e no exato dia em que ela ocorreu.

JOESLEY recebeu na operação de permuta 8.356.996 ações da J&F. Assim sendo, utilizando o valor estabelecido na operação de aquisição, a permuta, no tocante à parte de JOESLEY, pode ser avaliada em R\$ 243.947.366,25.

Veja-se, também, que o valor atribuído às ações pela autoridade fiscal não foi questionado pelo Recorrente em sua Impugnação. A este respeito, destaco o seguinte excerto da decisão de primeira instância (fl. 437):

Ou seja, constatado que o valor de transmissão do bem na permuta foi superior ao valor de seu respectivo custo de aquisição, há que se apurar o ganho de capital correspondente, desde que a renda reste plenamente disponível para o alienante.

Conforme muito bem demonstrado pela autoridade fiscal, a troca das quotas do fundo ZMF-FIP pelas ações ordinárias e preferenciais da J&F originou um acréscimo patrimonial plenamente disponível para o contribuinte, o que caracteriza a hipótese de incidência do imposto de renda.

Vale ressaltar que a demonstração efetuada pela autoridade fiscal quanto à apuração do valor das ações da J&F não foi, sequer, contraditada pelo contribuinte, sendo incontestes os valores informados na operação de compra e venda que sustentou a determinação do preço de transação na operação de permuta.

Dito tudo isso, impõe-se considerar como correto o procedimento da autoridade fiscal em constatar a ocorrência de ganho de capital na operação de permuta ora

analisada, bem como, o lançamento de ofício do imposto de renda que deveria ter sido realizado pelo contribuinte, com os devidos encargos legais.

Assim, apesar do Recorrente ter tratado da matéria em seu recurso voluntário, dado que não apresentou na Impugnação argumentos contrários acerca dos valores que embasaram a autuação, a matéria não foi apreciada pela DRJ. Encontra-se, portanto, preclusa. Neste sentido, o artigo 17, do Decreto n.^º 70235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Esta a razão pela qual o recurso deve manter coerência com a impugnação, sob pena de violação do devido processo legal e do princípio da devolutividade. Inovações defensivas não contempladas originalmente não devem ser conhecidas, sobretudo porque retiram do julgador de primeira instância a possibilidade de enfrentar as questões inauguradas no recurso.

Deve ser mantida, então, a decisão recorrida.

Da inaplicabilidade de multa de ofício e juros

Como consequência da não incidência, o Recorrente argumenta que são inaplicáveis os acréscimos ora exigidos. Concluindo-se, porém, que houve a realização de ganho de capital não submetido à tributação na data oportuna, é correta a imposição da multa de ofício e dos juros de mora, incidindo estes últimos tanto sobre o principal quanto sobre a multa. Em relação à utilização da taxa SELIC, a matéria é sumulada neste Conselho desde 2006:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Aplica-se ao caso também a Súmula CARF n.^º 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incide juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, em relação a esse tópico, igualmente sem razão o Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital