



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.729685/2020-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.798 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente CARLOS SEARA MURADAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2016, 2018

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto de renda, incidente sobre o ganho de capital na alienação, a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. ALIENAÇÃO. DOAÇÃO.

Para efeito de incidência de ganho de capital importa a alteração de titularidade do bem ou direito por qualquer operação de alienação, dentre elas a doação.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL.

Conforme disciplina o art. 23 da Lei nº 9.532/97, na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de doação em adiantamento da legítima, se

a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento, que deverá ser pago pelo doador.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. COTAS DE FUNDO FECHADO DE AÇÕES.

A doação em adiantamento de legítima de cotas de fundo fechado de investimento em ações não resulta em resgate das referidas cotas e deve seguir as regras tributárias do ganho de capital de bens e direitos, quando efetuada para beneficiário pessoa física.

MÚTUO. PARTES RELACIONADAS. REPASSE. COMPROVAÇÃO.

As operações de mútuo entre partes relacionadas devem ser acatadas quando, além da formalização contratual, restam amparadas em registros contábeis e efetiva comprovação do repasse aos mutuários.

MÚTUO. PARTES RELACIONADAS. FORMALIDADE E SUBSTÂNCIA.

As operações de mútuo entre partes relacionadas, para serem opostas ao fisco, requerem cumprimento de formalidades mínimas a exemplo do registro, além de comprovação robusta da realização do negócio jurídico tal como declaram as partes.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. SOLIDARIEDADE. REGIME DE COMUNHÃO UNIVERSAL DE BENS.

O imposto relativo ao ganho de capital decorrente da alienação de bens adquiridos no âmbito da sociedade matrimonial pode ser lançado contra todos ou um dos cônjuges em razão da solidariedade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 2863 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo de impugnações contra Auto de Infração lavrado em nome da pessoa física em epígrafe relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2015 e 2017, que apurou crédito tributário da ordem de R\$ 25.216.549,80.

O procedimento fiscal foi instaurado mediante MPF nº 06.1.85.00-2019-00072-3, a fim de verificar possível inconsistência relativa à apuração de ganho de capital auferido em três doações de bens móveis, a seguir discriminadas:

2.1. doação, em, 14/10/2015, de 297.975.382 ações da JATOBÁ – AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A (CNPJ nº 76.701.655/0001-59);

2.2. doação, em 23/12/2015, de 62.669.173 cotas do FUNDO DE INVESTIMENTO EXPOENTE RENDA FIXA – CRÉDITO PRIVADO (CNPJ nº 13.049.664/0001-97), e

2.3. doação, em 13/06/2017, de 20.476.370,4252504 cotas do BRADESCO FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO MURALHA (CNPJ nº 04.968.651/0001-20).

Este ato não só deu ciência ao contribuinte acerca da fiscalização iniciada como também o intimou a comprovar documentalmente todas as aplicações, aquisições, amortizações e/ou alienações de ações ou cotas de quatro fundos, todos os pagamentos efetuados, os créditos de direitos societários utilizados para integralização (dividendos, empréstimos, juros sobre capital próprio etc), com construção de planilha demonstrativa do custo médio ponderado de ações da JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A (fls 66-75). Após dilação de prazo, foram apresentados em resposta documentos de fls 82-421, detalhados pelos itens 7 e 8 do Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Haja vista as informações iniciais trazidas pelo fiscalizado envolverem fatos passados, em 28/01/2020 este foi instado a apresentar declaração anual de ajuste – exercício 1992, informar valor da cessão onerosa de quotas da pessoa jurídica MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA passada em 29/10/2009, bem como documentos contábeis de emissão da sociedade JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A à guisa de ateste dos juros sobre capital próprio, saldo de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), mútuo e empréstimos. Sobre a participação em fundos de investimento, foram pedidos esclarecimentos sobre todas as aplicações, resgates e amortizações, além de posição de fechamento anterior às doações. Foram igualmente pedidos esclarecimentos

sobre a forma de apuração do ganho de capital apurado em 31/10/2015 e impostos pagos a este título.

A resposta do contribuinte consta às fls 436-860 e é abordada nos itens 13 e 14 do TVF.

Em 11/05/2020 buscou a fiscalização aclarar questões pertinentes ao custo de aquisição das 297.975.382 ações da JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A doadas envolvendo saldo de mútuo e empréstimo utilizado para subscrição do aumento de capital ocorrido em 13/10/2015 (véspera da doação dos mesmos bens). Pretendeu-se ainda aclarar divergência de saldo de cotas apresentado pelo contribuinte e pelo administrador Bradesco (fls 866-872). As respostas, que incluem regulamento de fundos e livro de Registro de Ações, encontram-se às fls 873-899 e 905-1017.

A continuidade do procedimento foi informada em três oportunidades segundo termos apropriados emitidos em 02/12/2019, 24/03/2020 e 10/07/2020 (fls 422-425, 861-865 e 900-904).

Registre-se ainda a existência de requisição de cópia de escrituração contábil digital e intimação fiscal dirigida à pessoa jurídica JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A, expedida com fito de obter balanço patrimonial, DRE e atas devidamente registrados, racional de cálculo de apuração de juros sobre capital próprio, documentos comprobatórios de remessa e recebimentos de empréstimos (fls 1018-2858).

Diante dos elementos de prova colacionados, a Fiscalização lavrou Auto de Infração consubstanciado em Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls 02-60, apurando OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/COTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES, no valor de R\$ 67.490.298,79 em 14/10/2015, de R\$ 10.833.053,33 em 23/12/2015 e de R\$ 378.159,66 em 13/06/2017. Multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora acompanham o imposto cobrado.

Cientificados da exigência por via postal em 15/09/2020, segundo atestam avisos de recebimento de fls 1113, 1115, 1195 e 1321, e também editalícia (fls 1117-1118), contribuinte e responsável apresentaram impugnação, ambas datadas de 14/10/2020 (fls. 1122-1132 e 1199-1256), a seguir sintetizadas:

Defesa do Sr Carlos Seara Muradas Preliminares

Preliminares

1. Aduz preliminar de nulidade por erro de determinação da matéria tributável, acusando o lançamento de ter sido lavrado sem qualquer preocupação com a veracidade material das informações prestadas. Fala especificamente sobre a conduta da Fiscalização no sentido de desqualificar o aumento de capital da empresa JATOBÁ, ocorrido em 14/11/2014, por não derivar de reservas de lucros. Como o autuante não evidenciou a origem dos valores utilizados para o referido aumento, entende que a fundamentação decorre de presunções e estimativas inaceitáveis.

[...] Nesse contexto, a Fiscalização afirmou que, supostamente, a origem seria a entrada registrada em 'OUTRAS CONTAS' na DIPJ da empresa JATOBÁ e que certamente esses valores não seriam teriam se originado em lucros da empresa.

Ocorre que o raciocínio empregado pela Fiscalização não evidencia a origem dos valores que foram utilizados para aumento do capital social, de modo que toda a fundamentação utilizada para a glosa dos valores se pauta em estimativas e presunções.

A Fiscalização fez apenas alegações vazias de que tais valores não seriam lucros, bem como sequer se preocupou em verificar o que seria de fato essa entrada, já que afirmou que não seriam lucros.

Em nenhum momento, a Fiscalização logrou comprovar com provas objetivas a ocorrência de infração a lei tributária, partindo apenas de suposições para glosar o custo de aquisição da participação societária do Impugnante.

2. Neste contexto, entende-se prejudicado pelo fato de a fiscalização não ter dirimido suas dúvidas. Afirma que no âmbito do processo administrativo fiscal a prova deve ser realizada em toda a sua extensão, sendo incabível cogitar da constituição de crédito tributário baseado apenas em suposições.

[...] No âmbito do procedimento administrativo tributário, a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos de aplicação das regras atinentes, de tal modo que se assegure, com todas as garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte, entre as quais se encontra a de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar.

No tocante ao ônus da prova, Paulo de Barros Carvalho demonstra a necessidade de a Fiscalização provar a legitimidade de seus atos:

“Com a evolução da doutrina, nos dias de hoje, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar as ocorrências que se afirma terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Seguindo adiante, vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência. Vê-se, no fundo, que é função precípua do Estado-Administração, empregar a linguagem jurídica competente na produção dos atos de gestão tributária. **O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de maneira transparente e cristalina,** revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam os de constituir o vínculo ao Fisco, em termos da satisfação do objeto prestacional.” (g.n.)

3. Ainda com objetivo de obter a declaração de nulidade do lançamento, aponta erro na determinação do fato gerador, pois não teria havido ganho de capital na transferência de ações para seus filhos. Assevera que a doação das ações da empresa JATOBÁ foi realizada pelo exato valor que constou em suas declarações

de ajuste anual correlatas aos anos-calendário 2014 e 2015, ou seja, houve transmissão para os donatários pelo preço de custo, o que poderia ser constatado na declaração dos próprios beneficiários.

4. Diante desta premissa teria havido afronta ao art 23 da Lei nº 9.532, de 1997, pois se estaria tributando “*suposto ganho de capital auferido nos aumentos de capital realizados pelo impugnante, sem qualquer relação com a doação em si*”. Entende que nesta situação, o máximo que se cogitaria seria tributar os donatários, nunca o doador.
5. Ainda entende nulo o lançamento, pois não se enquadraria na apuração do custo de aquisição com lastro na média ponderada, preconizada pelo art 16 da Lei nº 7.713, de 1998, mas sim naquela prevista no art 23 da Lei nº 9.532, de 1997. Desta forma, haveria erro na apuração da base de cálculo.

Ocorre que, a situação do Impugnante não está enquadrada no artigo 16, §2º da Lei nº 7.713/98, sendo manifestamente nulo o Auto de Infração, haja vista que a situação do Impugnante é regida pelo artigo 23, §4º da Lei nº 9.532/1997, o qual determina que em casos de doação em adiantamento da legítima, o custo a ser utilizado para apuração do ganho de capital é o valor pelo qual os bens foram transferidos, nos seguintes termos:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. (...)

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (g.n.)

Prejudicial de Mérito

6. Advoga a decadência parcial do lançamento relativa ao primeiro aumento de capital, realizado em 14/11/2014 e correlato a ganho de capital da ordem de R\$ 47.594.910,92, vez que a ciência do lançamento somente ocorreu em 15/10/2020.

Mérito

7. Aborda a inexistência de fato gerador do imposto por ocasião da doação, seja na forma de renda ou acréscimo patrimonial, lembrando a matriz constitucional contida no art 153, inciso IV da Carta Magna de 1988; e art 43 do CTN, ambos a condicionarem a incidência do imposto de renda a um incremento patrimonial. Neste sentido cita julgado do STF e doutrina, para concluir que na presente situação houve um decréscimo patrimonial.

8. Lembra que para evitar incongruência de apuração de ganho de capital na operação doação, a própria Lei nº 7.713, de 1988, no art 22. inciso III, excluiu o adiantamento da legítima do campo de incidência.
9. Relembra que as doações em comento foram previstas pelo art 544 do Código Civil e costuma ser afastada do campo de incidência do IRPF por decisões judiciais, tais como as que se reproduz abaixo:

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - DOAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DO DOADOR - NÃO CONFIGURAÇÃO - IMPOSTO DE RENDA DECOTADO DA CDA - VIOLAÇÃO AO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL - DISSÍDIO NÃO DEMONSTRADO - DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO DO RECURSO - SÚMULA 284/STF.

1. O recurso especial não é a via adequada para reconhecimento de violação a dispositivo constitucional.
2. Não se conhece do dissídio jurisprudencial, quando não realizado o devido cotejo analítico da divergência, nos termos do art. 255 do RISTJ.
3. Se deficientemente fundamentado o recurso especial, tem aplicabilidade o teor da Súmula 284/STF.

4. A doação de imóvel configura verdadeira redução de patrimônio, não gerando para o doador qualquer tipo de acréscimo patrimonial, pelo que não pode ser tida como fato gerador do imposto de renda.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, parcialmente provido.

(RESP nº 675.271/RS, 2ª Turma, rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 13/09/2005, DJ 03/10/2005) (g.n.)

Na mesma linha o entendimento do TRF4, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IRPF. GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO. ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. **Não subsiste a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital relativo à doação de bem efetuada em adiantamento de legítima, por não se verificar a hipótese do artigo 43, inciso II, do Código Tributário Nacional.** 2. Apelação e remessa oficial desprovidas. “

(TRF4, APELREEX 5001591-76.2014.4.04.7111, SEGUNDA TURMA, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, juntado aos autos em 04/12/2014) (g.n.)

10. Recorda ainda argumento já despendido nas preliminares de que as ações da JATOBÁ foram transferidas aos donatários pelo mesmo valor do custo de aquisição, não havendo que se falar em ganho de capital.

Aumento do capital social em 14/11/2014

11. Em relação ao aumento de capital social realizado na pessoa jurídica em 14/11/2014, refuta o entendimento fiscal que redundou na desconsideração do

custo de aquisição adotado para as ações bonificadas vez que teriam sido utilizados valores não oriundos do lucro da empresa na integralização.

“58. Independentemente do período em que ocorridas, no caso de recebimento de bonificações, em quotas ou ações, oriundas da capitalização de outras reservas que não tenham sido compostas com lucros (isto é que não sejam reservas de lucros), não há possibilidade de acréscimo dos respectivos valores do estoque, para o fim de apuração do custo médio ponderado unitário, tendo em vista tanto a natureza dessas bonificações quanto a ausência de previsão legal que permita esse acréscimo. Assim, mesmo após 1996, o montante dessas bonificações (as oriundas da **capitalização de outras reservas que não tenham sido compostas com lucros**) **não pode ser considerado na apuração do custo médio ponderado unitário.**” (g.n.)

12. Assevera que o aumento de capital foi realizado a custa da conta contábil “2104010050001 – RESERVA PARA INVESTIMENTOS”, constituída com base nos lucros da companhia.
13. Explica que em 13/10/1971, a sucedida AMURADA-PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA, CNPJ nº 76.701.655/0001-59, em consórcio, saiu vitoriosa de concorrência pública, tendo firmado contrato de consultoria (DOC 07) com a Comissão da Estrada de Ferro Central do Paraná, cujo objeto fora cumprido em 22/10/1975. Como não teria recebido o avençado, ajuizou ação de cobrança nº 381-4/RJ em face da União e Estado do Paraná (DOC 08), que originou o processo administrativo nº 17944.00894/92-36 cujo objetivo seria apurar o *quantum* indenizável faria jus o consórcio (DOC 09).

“DAS PERDAS E DANOS

Dispõe o Código Civil que aquele que por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano e que, não cumprindo a obrigação, ou deixando de cumpri-la pelo modo e tempo devidos, responde o devedor por perdas e danos – artigos 159 e 1.056.

O Autor, mesmo diante da satisfação integral da obrigação assumida, havendo, portanto, prestado os serviços contratados, viu-se diante de situação ímpar. O Estado contratante reconheceu a existência de substancial saldo devedor e deixou de satisfazê-lo como avençado. É certo que, ao que tudo indica, buscou transferir a causa do retardamento à União, no que esta, por sua vez, não cumpriu integralmente a obrigação de indenizá-lo. Todavia, o fato não justifica o retardamento, ao menos no campo da delimitação da responsabilidade direta. O que se depreende dos autos é que o Autor, impossibilitado de contar com os valores ajustados, viu-se em difícil situação, isto face aos compromissos assumidos, noticiando a inicial, inclusive, a existência de execuções forçadas contra si. Destarte, o Estado deixou de cumprir sua principal obrigação, ocasionando, com isto, prejuízos ao contratado, que não pode ficar sem a competente reparação.” (...)

14. Como fruto do trâmite do processo administrativo mencionado foi celebrado o contrato nº 257/TN (DOC 10), em resumo um acordo extrajudicial para cumprimento da sentença transitada em julgado.

Após o regular trâmite do PAF nº 17944.00894/92-36, o Consórcio e a União celebraram o contrato nº 257/TN (Doc. 10), no qual foi realizado um acordo extrajudicial para pagamento da dívida decorrente da decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos de Execução em Ação Cível de Cobrança nº 381-

4/RJ, conforme se observa da cláusula sexta abaixo transcrita (págs. 07 do Doc. 10):

“CLÁUSULA SEXTA – Em consequência do acordo extrajudicial ora feito, por esta e melhora forma de direito, o CONSÓRCIO, dá ao ESTADO e este dá à União plena, rasa e total e irrevogável, quitação dos valores e obrigações pecuniárias que possam decorrer da decisão integrante do Acórdão prolatado nos Autos da ACO nº 381-4/RJ, do Supremo Tribunal Federal, ou nela estar contidos, compreendendo o principal, perdas e danos, correção monetária, juros, custas, honorários e quaisquer outros valores ou encargos eventualmente devidos pela União ao Estado ou devidos por este ao Consórcio.”

15. Explica que este haver foi originalmente lançado na conta de ativo identificada pelo nº 23010020001-3 (livro razão – DOC 11), porém passou por atualizações e transferências entre contas contábeis diversas até chegar na **conta nº 2104010030003, objeto do posterior aumento de capital**. Desta feita, entende restar claro que o aumento de capital provém de lucro auferido pela empresa JATOBÁ com o recebimento da indenização paga pela União Federal, restando afastada a glosa realizada com lastro no art 658, §1º do RIR.

Conforme se observa do histórico da contabilização da conta da empresa JATOBÁ (planilha anexa – Doc. 11), o valor acima foi sendo atualizado e transferido entre algumas contas contábeis, até chegar na conta contábil nº 2104010030003, objeto posteriormente do aumento de capital em 14/11/2014.

Fica claro, portanto, que o aumento do capital social da empresa JATOBÁ, realizado em 14/11/2014, representa a conversão em capital, de lucro auferido com o recebimento de indenização paga pela União Federal, estando totalmente equivocada a premissa da qual partiu a Fiscalização.

16. Defende que, “*Muito embora o lucro acima, lançado em conta de reserva de lucro, não tenha transitado pelo resultado, é mister que seja aplicado o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, para reconhecer que, na essência, as reservas da JATOBÁ compreendem lucros auferidos com o recebimento de indenização da União Federal*”. Em sua opinião, os julgadores deveriam buscar, além dos dados existentes nos processos e declarações da PJ, aquilo que efetivamente ocorreu, não podendo a forma de contabilizar transformar-se na única essência dos fatos. Cita ementas do CARF que tratam de erro de preenchimento de declarações para sustentar sua tese.

Aumento do capital social em 13/10/2015

17. No tocante à glosa de empréstimo no valor de R\$ 500.000,00, motivada pela fiscalização diante da ausência de comprovação documental acerca do efetivo pagamento (Item 102 do Termo de Verificação Fiscal), pretende que seja considerado agora, momento em que apresenta comprovante de transferência bancária correlato (DOC 12).
18. Quanto à glosa de R\$ 15.690.356,77 pagos a título de juros sobre capital próprio, discrimina toda documentação apresentada durante o procedimento fiscal, parecendo entendê-la suficiente à demonstração do crédito, ao contrário do que concluiu a fiscalização. Explica que o valor acima mencionado é composto por dois grupos de movimentações, a saber:

R\$ 12.738.267,82: Pagamentos de despesas da JATOBÁ AGROPECUÁRIA, efetuados pela JATOBÁ INDÚSTRIA, por conta e ordem do Impugnante; e

R\$ 2.952.088,95: Outros lançamentos

19. Afirma que o aumento de capital experimentado pela JATOBÁ em 13/10/2015 abrangeu a conversão do saldo de “JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO – JCP” da ordem de R\$ 47.690.992,53, fato demonstrado no curso da fiscalização. Não obstante, entende que o autuante “reprocessou” indevidamente tais informações, situação que estaria representada na segunda tabela abaixo:

Seq.	Descrição	Valor
1	(+) SALDO INICIAL	12.043.803,24
2	(+) JCP A PAGAR (2001 A 2004)	48.249.094,48
3	(+) PAGAMENTOS EFETUADOS POR CONTA E ORDEM DO INTIMADO	12.738.267,82
4	(+) CRÉDITO DE JCP DECORRENTE DA INCORPORAÇÃO DA JATOBÁ INDÚSTRIA PELA MURALHA	21.743.771,51
5	(+) OUTROS LANÇAMENTOS	2.952.088,95
6	(-) PAGAMENTOS DE JCP	54.994.744,90
TOTAL		42.732.281,10

A fiscalização “reprocessou” a planilha acima da seguinte forma:

Seq.	Descrição	Valor
+(1) +(2) –(6)	Saldo de JCP devido (soma dos créditos de JCP de 1999 a 2004 menos IR retido na fonte menos JPC pagos)	5.298.152,82
+(3)	Pagamentos efetuados por conta e ordem do contribuinte	12.738.267,82
+(4)	Crédito de JCP decorrente da incorporação da Jatobá Indústria pela Muralha	21.743.771,51
+(5)	Outros lançamentos	2.952.088,95
TOTAL		42.732.281,10

20. Prossegue, reproduzindo os itens 121 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal, onde o autuante narra a triangulação de créditos e débitos envolvendo o contribuinte e as sociedades **JATOBÁ – AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A** (nova razão da empresa Muralha Planejamento e Projetos de Engenharia Ltda) e **JATOBÁ AGRICULTURA, PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A**, CNPJ nº 03.434.529/0001-01, das quais era sócio, concluindo pela ausência de instrução probatória robusta que resguarde os pagamentos efetuados por conta e ordem do contribuinte no valor de R\$ 12.738.267,82.

136. Como já foi dito e repetido neste Termo, a base dos registros contábeis é a documentação. E os documentos apresentados pelo Sr. Carlos, incluindo-se os extratos bancários da “JATOBÁ INDÚSTRIA” (Anexos VI a X da resposta de 27/04/2020), além de não comprovarem com suficiência a operação de mútuo que originou a operação triangular descrita nos parágrafos anteriores (121 a 127), também não comprovam que os lançamentos contábeis, a crédito, na conta nº 2102050010001 (“CARLOS SEARA MURADÁS – J.C.P.”), feitos pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” e que totalizam R\$12.738.267,82, referem-se aos créditos do contribuinte, decorrentes dessa operação triangular. (...)

142. Conclui-se, pelo exposto, que, por deficiência de elementos probantes da legitimidade dos supostos créditos de “JCP”, do contribuinte perante a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, no valor total de R\$12.738.267,82, esses créditos não foram acrescidos ao custo médio ponderado das ações, dessa Companhia, recebidas por ele em face do aumento do capital social subscrito em 13/10/2015.

21. Contradiz as conclusões do fiscal, pois afirma que extratos bancários e contratos firmados dariam suporte documental a toda operação, que é sintetizada por ele da seguinte forma:

Conforme informado à Fiscalização, a composição desses valores denominados como “Pagamentos efetuados por conta e ordem do Impugnante” são decorrentes de operação triangular entre o Impugnante, a JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A (JATOBÁ INDÚSTRIA) e a MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA. (antiga razão social da Jatobá Agricultura e Pecuária S.A.). Explica-se.

A MURALHA firmou contrato de empréstimo com a JATOBÁ INDÚSTRIA, conforme Instrumento Particular de Contrato de Mútuo disponibilizado (fls. 602 a 606), situação que colocou aquela, ao longo do tempo, na posição de credora.

Tal posição pode ser verificada pelo “razão” da conta nº 2102050020010 ora em anexo (Doc. 13), que demonstra a dívida detida pela JATOBÁ INDÚSTRIA em face da MURALHA.

Nota-se que, ao final de tal conta contábil, tem-se o saldo de R\$ 23.718.397,24, objeto do contrato de cessão firmado em 04/01/2005, conforme Contrato Particular de Transação de Lucros com Dação em Pagamento e Cessão de Crédito (fls. 609 a 613).

Em virtude de tal operação, o Impugnante passou a ser credor de JATOBÁ INDÚSTRIA, no valor de R\$ 23.718.397,24, conforme razão em anexo (Doc. 14).

22. Prossegue explicando que a dívida com a empresa Muralha fora quitada mediante pagamentos de lucros e dividendos registrados tanto em livro diário da empresa como em sua declaração de ajuste anual pessoa física (DOC 15 – fl 2 e DOC 24), passando o recorrente à posição de credor da JATOBÁ INDÚSTRIA.

Naturalmente, ao receber tal crédito, o Impugnante passaria também à posição de devedor da MURALHA, porém essa “dívida” foi quitada no ato mediante pagamento de lucros ao Impugnante, conforme Razão da conta de Lucros Acumulados (fls. 608).

23. No papel de credor da empresa **JATOBÁ AGRICULTURA, PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A**, no valor de R\$ 23.718.397,24 conforme Razão de fl 615, passou a permitir a gradativa amortização da dívida mediante pagamento de despesas incorridas pela JATOBÁ/MURALHA, a exemplo daquela representada pelo cheque nº 850.809 (R\$ 7.038,75), descontado em 05/01/2005 e contabilizado na mesma data. Frisa que o saldo do valor devido pela JATOBÁ INDÚSTRIA era acompanhado na conta identificada pelo código 2102050010005 e também na empresa JATOBÁ/Muralha pelo valor bruto.

Naturalmente, a JATOBÁ INDÚSTRIA contabilizava esse pagamento a crédito na conta nº “1101010020025 – BANCOS, conforme razão ora em anexo (Doc. 16):

(...)

Tal valor também se encontra debitado no extrato de conta corrente da empresa JATOBÁ INDÚSTRIA, já entregue à Fiscalização (fls. 617):

(...)

A contrapartida de tal lançamento, contabilmente a “débito”, era em face do saldo devido ao Impugnante, situação que evidencia adimplemento parcial da dívida pela JATOBÁ INDÚSTRIA, como pode-se verificar na razão da conta nº 2102050010005 (Doc. 14). Segue abaixo trecho exemplificando:

(...)

Logo, na empresa JATOBÁ INDÚSTRIA, tinha-se os seguintes lançamentos, que demonstram o pagamento financeiro e o adimplemento parcial da dívida detida em face do Impugnante:

- Crédito: Conta de banco (saída de recurso financeiro)
- Débito: Mútuo Carlos Seara Muradás (adimplemento da dívida em face do Impugnante)

Já na MURALHA, a situação era diferente. Tal valor foi lançado como despesa, tendo sido a contrapartida contra empréstimo do Impugnante, ou seja, aumentando o saldo devido pela MURALHA em face do Impugnante. Explica-se.

Conforme se verifica no livro diário da empresa MURALHA de janeiro de 2005 (Doc. 15), foi lançado a débito o pagamento na conta de despesa “honorários pessoa jurídica”, de acordo com o valor bruto da nota fiscal, de R\$ 7.500,00.

com o consequente lançamento de retenção dos tributos incidentes na operação.

A contrapartida era realizada mediante lançamento a crédito em conta a pagar ao Impugnante, já com o valor líquido dos tributos (R\$ 7.038,75), conforme o caso, bem como lançamento a crédito na conta de IRRF/CSL/PIS/COFINS retidos a recolher (R\$ 112,50 de IRRF e 348,75 de CSL/PIS/COFINS). Veja-se:

(...)

Logo, na empresa MURALHA, tinha-se os seguintes lançamentos, que demonstram a apropriação da despesa e o aumento do “conta a pagar” em face do Impugnante:

- Crédito: Carlos Seara Muradás (aumento do passivo da empresa, ou seja, da dívida devida ao Impugnante)
- Débito: conta de despesa (impactando o resultado da MURALHA)

Por isso que se diz que, nesses casos, a JATOBÁ INDÚSTRIA realizava o pagamento das despesas da MURALHA, por conta e ordem do Impugnante.

24. Explica que o valor pleiteado (R\$ 12.738.267,82) se refere às amortizações **ocorridas no período de 2005 a 2007**, apresentando os livros diários correlatos de emissão da JATOBÁ/Muralha (DOC 15) e destacando conclusões da fiscalização sobre a fidelidade da escrituração no período compreendido entre 2001 e 2004, realizadas no item 119 do TVF que se contraporiam à glosa uma vez que aqui não se trata de dedutibilidade de despesas na pessoa jurídica, e ainda ultrapassariam o período de guarda de documentos (5 anos).

No entanto, mesmo diante de todos os documentos apresentados, a Autoridade Administrativa desconsidera a própria coincidência dos números, amparados por extratos bancários. Veja-se (fl. 43):

137. A eventual correspondência entre débitos nas contas bancárias da “Mutuária/JATOBÁ INDÚSTRIA” e lançamentos contábeis de créditos de “JCP” do contribuinte, feitos pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” na conta nº 2102050010001, não consubstancia a necessária comprovação documental de que esses débitos (nas contas bancárias da “Mutuária/JATOBÁ INDÚSTRIA”) correspondem a despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, pagas por aquela (“JATOBÁ INDÚSTRIA”), por ordem do contribuinte, na condição de credor/cessionário do crédito de mútuo originalmente detido pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”

A Autoridade Administrativa insiste na necessidade de apresentação dos documentos suportes que demonstrassem que esses pagamentos “correspondem a efetivas despesas desta Companhia” (fl. 43), nos seguintes termos (fl. 45):

141. Fica claro que esses documentos, isoladamente, não servem a demonstrar que os débitos correspondem a pagamentos de despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, demonstração, essa, que dependeria de documentos complementares que registrassem as essências das despesas e a coincidência de datas e de valores, os quais não foram apresentados.

Contudo, o que se verifica no presente caso é uma total desproporcionalidade da exigência probatória, que entendeu ser necessário demonstrar que tipo de despesa estaria sendo paga a favor da empresa, tão somente para fundamentar crédito detido pelo Impugnante.

25. No tocante à desconsideração do valor de R\$ 2.952.088,95, cujos lançamentos foram efetuados como créditos na conta identificada pelo código “2102050010001 – Carlos Seara Muradas – JCP), alega ter tido boa-fé e diligência ao buscar os documentos, mas não teve sucesso. Relembra conteúdo do art 195 do Código Tributário Nacional – CTN e art 37 da Lei nº 9.430, de 1996, para concluir que a busca pela correção da conduta do contribuinte não pode violar a razoabilidade e proporcionalidade. Compila ementas de diversos julgados da lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para concluir pela improcedência da desconsideração da quantia de R\$ 15.690.356,77 referente a juros sobre capital próprio.

Glosa do mútuo

26. Em relação aos montantes de R\$ 299.705,00 e R\$ 257.990,00 datados de 19/12/2011 e relativos a mútuo contabilizado pela empresa JATOBÁ, desconsiderados pela falta de apresentação de documentos de caixa, o recorrente destaca a motivação externada no item 155 do Termo de Verificação Fiscal e faz menção a contrato formalizado em 28/09/2011 com aquela empresa com objetivo de instrumentar empréstimo da ordem de R\$ 548.000,00 (DOC 17),

1.1 O objeto do presente instrumento é o empréstimo, pelo MUTUANTE à MUTUÁRIA, do valor total de R\$ 548.000,00 (quinhentos e quarenta e oito mil reais).

1.2 O valor descrito na cláusula 1.1 acima é liberado pelo Mutuante por conta e ordem da MUTUÁRIA, da seguinte forma:

(a) R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), liberados na data de assinatura do presente instrumento, em favor de AGS – DESENVOLVIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA., através de transferência eletrônica disponível (TED) para a conta nº 98942220, agência nº 0010, do CITIBANK.

(b) R\$ 198.000,00 (cento e noventa e oito mil reais), a serem liberados na data de 14/12/2011, em favor de DAL PONT & ADVOGADOS ASSOCIADOS, através de transferência eletrônica disponível (TED) para a conta nº 28270-8, agência nº 8614, do Banco Itaú.”

27. Relata ainda a menção desta operação em outro instrumento contratual firmado entre a empresa JATOBÁ e TIBAGI – Engenharia e Construções Ltda (DOC 18), bem como outro contrato de mútuo envolvendo o recorrente e a sociedade AGS – Desenvolvimento e Participações Ltda (DOC 19).
28. Continua afirmando que a existência dos empréstimos referidos possibilitou à empresa AGS – Desenvolvimento e Participações Ltda autorizar a empresa JATOBÁ a realizar pagamentos pela aquisição de dois terrenos no exato valor emprestado **R\$ 548.000,00**. Traz aos autos o comprovante de transferência bancária do pagamento destes bens (DOC 21) e a autorização mencionada (DOC 20).
29. Ao fim, parece entender comprovada por via indireta a transação inicial, pedindo, inclusive, aumento do valor para R\$ 557.695,00.

Doação das Cotas do Fundo Muralha

30. Entende que a cobrança de ganho de capital incidente sobre a doação de cotas do fundo MURALHA, administrado pelo Banco Bradesco S/A, deve ser afastada com fundamento nos art 16 e 17 da IN nº 1.585/2015, vez que se constitui responsabilidade da fonte pagadora. Relembra a existência de declaração e email daquela instituição (DOC 22) atestando o recolhimento em 23/06/2017 do montante de R\$ 71.671,32 em nome e CNPJ da Bem DTVM, administrador do bem.
31. Recorda termos do item 17 do Parecer Normativo nº 1, de 2002, que lhe daria, inclusive, o direito a compensar-se do imposto retido, inclusive em declaração de ajuste.
32. Haja vista ter tentado sem sucesso obter tais elementos de prova, requer a intimação do Banco Bradesco com fito de que este apresente documentos que evidenciem o recolhimento do ganho de capital na doação das cotas do FUNDO MURALHA, tais como DARF, DIRF etc.

Defesa da Sra Ilze Liane de Souza Pinto Muradas

1. Recapitula a produção do lançamento e o motivo de sua responsabilização solidária, qual seja, o fato de ser casada com o fiscalizado, Sr Carlos Seara Muradas, sob o regime de comunhão universal de bens e a doação envolver bens comuns ao casal.
2. Aborda o conteúdo do art 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), no sentido de defender que a solidariedade somente pode existir quando há comprovado interesse jurídico no fato que desencadeia o interesse comum.
3. Neste sentido faz referência aos julgados da lavra do CARF nos autos nº 13896.002439/2010-61 e 10469.724756/2013-27.

4. Parece entender pela graduação de responsabilidade entre os envolvidos de acordo com seu proveito em pretenso acréscimo patrimonial.

A graduação de responsabilidade implica em dizer que para que reste configurada a hipótese de “interesse comum”, deve haver interesse jurídico e não meramente econômico, devendo haver relação imediata com a ocorrência do fato gerador, pois neste caso as pessoas podem compartilhar o polo passivo da autuação fiscal, que será graduado pela solidariedade.

Sobre o interesse direto na situação que constitua o fato gerador, o CARF já pontuou que: *“Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação. Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico, mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.”*

A necessidade de se limitar a responsabilidade solidária aos envolvidos diretos na situação que constitua o fato gerador (interesse jurídico) é medida de justiça fiscal, pois desta forma há estrita vinculação da autuação à eventual acréscimo patrimonial e manifestação de riqueza dos envolvidos diretamente, evitando situações como a presente exigência indiscriminada do cônjuge, que sequer têm capacidade contributiva para arcar com vultoso montante exigido em face de Carlos Seara Muradás.

Reforça o entendimento acima o fato de que o patrimônio detido por cada cônjuge foi doado aos filhos, não havendo a necessária capacidade contributiva que seria verificada caso se estivesse diante de pessoa diretamente ligada aos supostos fatos geradores objeto da autuação fiscal.

5. Defende que tal orientação estaria amparada no Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, para concluir que a responsável solidária não estaria de modo algum relacionada ao fato gerador, não tendo a fiscalização realizado “QUALQUER INDIVIDUALIZAÇÃO OU DEMONSTRAÇÃO DE CONDUTAS QUE PUDESSEM DE ALGUMA FORMA JUSTIFICAR A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE”. Neste sentido reproduz ementas variadas, concluindo pela nulidade da responsabilização atribuída com lastro no art 124, inciso I do CTN.
6. Ainda que fosse providenciada a individualização acima referida, assevera ser exigido o benefício do terceiro, o proveito econômico, situação inexistente na situação concreta, até porque os bens não fazem mais parte do patrimônio do casal, ou seja, teria havido decréscimo patrimonial. Destaca-se trecho de jurisprudência do STJ trazida pela defesa:

3. Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis.

Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda.

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário.

6. No caso em apreciação, **o recorrente foi autuado pelo Fisco Federal para exigir-lhe o pagamento de IRPF sobre os rendimentos auferidos pela sua esposa, percebidos diretamente por ela, como resultado de seu trabalho pessoal, sem que o seu marido tivesse participação alguma na formação do fato gerador correspondente.**

Trata-se, nesta hipótese, de trabalho individual prestado por ela, junto a órgão das Nações Unidas (PNUD). Por esta razão, o marido não é originariamente coobrigado ao pagamento do IRPF eventualmente incidente sobre aqueles valores, oriundos da prestação de serviço desempenhado diretamente pela sua esposa, embora tenham feito, ulteriormente, a chamada declaração conjunta. Não ocorre, em caso assim, a legitimidade subjetiva passiva da pessoa autuada – o marido – sem prejuízo de a eventual exigência tributária do IRPF vir a ser assestada contra a própria percebente da remuneração, a esposa do recorrente.

9. A interpretação das regras do Direito Tributário deve levar em conta a sua finalidade de proteção do patrimônio do contribuinte, de modo que se lhe assegure, com a máxima efetividade possível, todo o elenco de garantias que o sistema jurídico positivado e os seus princípios gerais disponibilizam em seu favor. **Frauda a função protetiva do Direito Tributário a interpretação que onera, sem razão jurídica, o patrimônio de quem não teve participação no fato gerador do tributo que o Ente Tributante pretende arrecadar.**

10. Recurso Especial a que se dá provimento.”

(Resp 1273396/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2019, Dje 12/12/2019) g.n

7. Entende que a atribuição de solidariedade realizada de maneira sumária como o foi, ofende o art 10, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972, na forma de vício material, devendo ser declarada a nulidade do lançamento neste aspecto.
8. Ao fim, ratifica a integralidade dos argumentos meritórios apresentados pelo sujeito passivo Carlos Seara Muradas.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 2863 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário, determinando o cancelamento da glosa do custo de aquisição das ações da empresa JATOBÁ, referente ao empréstimo realizado pelo sujeito passivo à empresa, no valor de R\$ 500.000,00. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercícios: 2016, 2018

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte, deve ser afastada a preliminar de nulidade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

O Imposto de Renda apurado em lançamento de ofício incidente sobre verba não tributada anteriormente submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. ALIENAÇÃO. DOAÇÃO.

Para efeito de incidência de ganho de capital importa a alteração de titularidade do bem ou direito por qualquer operação de alienação, dentre elas a doação.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital realizado mediante incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária.

MÚTUO. PARTES RELACIONADAS. REPASSE. COMPROVAÇÃO.

As operações de mútuo entre partes relacionadas devem ser acatadas quando, além da formalização contratual, restam amparadas em registros contábeis e efetiva comprovação do repasse aos mutuários.

MÚTUO. PARTES RELACIONADAS. FORMALIDADE E SUBSTÂNCIA.

As operações de mútuo entre partes relacionadas, para serem opostas ao fisco, requerem cumprimento de formalidades mínimas a exemplo do registro, além de comprovação robusta da realização do negócio jurídico tal como declaram as partes.

FUNDO DE INVESTIMENTOS. CONDOMÍNIO FECHADO. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. RESPONSABILIDADE.

O ganho de capital auferido em alienação de fundo de investimento fechado é de responsabilidade do sujeito passivo, cabendo à fonte pagadora responsabilidade na incidência relativa ao resgate destas aplicações.

FUNDO DE INVESTIMENTO. ALIENAÇÃO. IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. RECORRENTE.

A impugnação deve ser instruída pelo recorrente com elementos de prova suficientes a comprovarem óbice à pretensão do sujeito ativo.

ALIENAÇÃO. BEM COMUM. RESPONSABILIDADE. INTERESSE COMUM. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na hipótese de alienação do bem comum derivado do regime matrimonial, a atribuição de responsabilidade aos cônjuges por eventual ganho de capital é uma necessidade derivada da figuração de ambos no pólo passivo da relação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2937 e ss), alegando, em síntese, o que segue:

1. A respeitável decisão proferida nestes autos é nula, pela ausência de apreciação dos argumentos arguidos pelo Recorrente, bem como das provas produzidas pelo contribuinte e do indeferimento do pedido de intimação do Banco Bradesco;
2. O raciocínio empregado pela Fiscalização e mantido pela decisão de primeira instância não evidencia a origem dos valores que foram utilizados para aumento do capital social, de modo que toda a fundamentação utilizada para a glosa dos valores se pauta em estimativas e presunções;
3. Que houve afronta direta ao regramento previsto no art. 23 da Lei n. 9.532/1997, exigindo Imposto de Renda em situação em que o Recorrente, amparado pela legislação, optou por não atualizar o valor de seus bens;
4. Que a situação do Recorrente não está enquadrada no artigo 16, §2º da Lei nº 7.713/98, haja vista que a situação do Recorrente é regida pelo artigo 23, §4º da Lei n. 9.532/1997, não podendo o custo de aquisição ser calculado com base na média ponderada;
5. Que a Fiscalização está, na realidade, exigindo Imposto de Renda sobre suposto ganho de capital auferido nos aumentos de capital realizados pelo Recorrente, tendo o primeiro aumento de capital, ocorrido em 14/11/2014, já sido atingido pela decadência;
6. Na operação de doação, a própria Lei n. 7.713/1988, em seu artigo 22, III, reconheceu que os valores referentes a doações em adiantamento de legítima estão excluídas da apuração de ganho de capital, por isso deve ser integralmente cancelado o Auto de Infração ora combatido;
7. Bem como há nítida violação ao art. 110 do CTN em razão da inviabilidade da alteração do conceito de redução patrimonial, como de qualquer instituto ou conceito de direito privado, ao considerar a redução patrimonial como fundamento para tributação de ganho de capital;
8. O art. 23 da Lei n. 9.532/1997 não revogou o constante no art. 22, III da Lei nº 7.713/1988. Tal artigo trouxe na verdade regime próprio para o ganho de capital em doações, tal como sinalizado pela Solução de Consulta COSIT nº 98 de 21 de junho de 2021;
9. É evidente que o aumento do capital social da empresa JATOBÁ, realizado em 14/11/2014, representa a conversão de lucro em capital, estando totalmente equivocada a premissa da qual partiu a Fiscalização, haja vista que não considerou a origem desse aumento de capital o contrato nº 257/TN;
10. Que independentemente da natureza (se perdas e danos ou lucros cessantes), tais valores compõem o lucro da Jatobá e, portanto, deve ser reformada a decisão de primeira instância que manteve a glosa;
11. A necessidade de que seja aplicado o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal devendo ser integralmente cancelada a mencionada glosa,

levando em conta a natureza efetiva do lucro, independente do procedimento formal do lançamento contábil;

12. A glosa de R\$ 15.690.356,77 deve ser integralmente afastada, haja vista a comprovação pelo Recorrente da realização da operação por meio dos(as): (i) extratos bancários; (ii) contratos realizados entre as partes; (iii) declarações tanto da pessoa jurídica, quanto da física, com o registro do crédito; (iv) livros diários e contabilizações nos balanços das empresas; (v) origem do crédito na distribuição de lucros;
13. *Ad argumentandum*, bem como diante do longo transcurso de prazo entre a ocorrência dessas operações que aconteceram a mais de 15 anos atrás, a exigência de recibos, notas fiscais, cheques mostra-se completamente desproporcional e desarrazoada, devendo ser integralmente cancelada a glosa referente aos créditos denominados de Juros sobre Capital Próprio – JCP;
14. Conforme demonstrado pelos documentos anexos à Impugnação, restou comprovado o pagamento pelo Recorrente referente à aquisição, pela Jatobá, dos terrenos registrados nas matrículas nº 42.299 e nº 60.775, não merecendo prosperar o argumento da decisão recorrida de que não houve comprovação do pagamento do mútuo, com o consequente afastamento da glosa no montante de R\$ 557.695,00;
15. O valor do imposto referente à doação das cotas do Fundo Muralha foi retido e recolhido pelo Banco Bradesco.

A responsável solidária, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3040 e ss), reiterando os termos de sua impugnação, alegando, em síntese, a “necessidade de ser excluída do polo passivo do auto de infração, haja vista que não está relacionada com o suposto fato gerador apurado pela Fiscalização, bem como pelo fato de não ter sido realizada qualquer individualização ou demonstração de condutas que pudessem de alguma forma justificar sua responsabilidade”.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto os recorrentes tiverem a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão dos recursos tempestivamente apresentados, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação dos recorrentes neste sentido.

2. Do Recurso Voluntário interposto pelo Sr. Carlos Seara Muradás.

2.1. Preliminares.

2.1.1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, o recorrente alega a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que a decisão teria deixado de apreciar os argumentos trazidos, bem como as provas produzidas e, ainda, em razão do indeferimento do pedido de intimação do Banco Bradesco para apresentar a DARF referente à retenção do imposto.

A começar, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada e se baseou na documentação comprobatória constante nos autos, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

A propósito, a decisão recorrida se manifestou expressamente sobre a impertinência probatória de intimar o Banco Bradesco S/A para fazer prova das alegações trazidas pelo recorrente, levando em consideração que a DIRF entregue pelo administrador do Fundo Muralha não retorna recolhimento de valor e código de arrecadação coincidentes, tampouco foram encontrados recolhimentos nos sistemas da Receita Federal.

A decisão recorrida ainda realizou análise minuciosa do caso concreto, tecendo considerações sobre a ausência de indícios que militasse favoravelmente ao deslinde da controvérsia, justificando, portanto, a impertinência do pedido de conversão do julgamento em diligência, com espeque na dinâmica do ônus da prova. É de se ver:

[...] Por fim, em relação à suposta quitação do tributo aqui requerido (**R\$ 56.723,94**), que restaria atestada em montante até superior (R\$ 71.671,32) por declarações e comunicações do Banco Bradesco S/A contidas às fls 2838-2849, importa dizer que o elemento de prova hábil para esta finalidade seria o DARF em nome do sujeito passivo, ora recorrente, especialmente quando DIRF entregue pelo administrador do Fundo Muralha não retorna recolhimento de valor e código de arrecadação coincidentes (**4600 - Imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos**), tampouco são encontrados recolhimentos nos sistemas deste órgão como atesta consulta apensa.

Prudente lembrar que o ônus da prova cabe a quem alega, tanto em face do art 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a exigir que a defesa administrativa seja instruída com os elementos de prova em que se fundar, bem como do art 373 do Código de Processo

Civil (CPC), fonte subsidiária de consulta, a impor à parte contrária o ônus da prova acerca da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

A vista do exposto e diante de uma instrução probatória precária, creio ser impossível acolher as pretensões do interessado. No mesmo bojo, nego o pedido de intimação dirigido ao Banco Bradesco S/A por entender que o ônus da prova é do recorrente e não haver indícios de que tal proceder milita favoravelmente ao deslinde da contenda.

Ademais, a decisão recorrida tratou especificadamente sobre a apuração do ganho de capital, detalhadamente, quando adentrou ao mérito, tendo, inclusive, esclarecido o seguinte:

[...] Neste contexto, relembre-se que a Fiscalização pontuou o que considerou equívocos na valoração do custo de aquisição informado em declaração de bens do recorrente (fl 48), de modo a apurar divergência entre esta variável e o valor de alienação (doação) considerado.

(...)

Portanto, ao meu sentir, a lide não reside na alienação em si considerada (doação), mas no acerto da conduta fiscal na forma de cálculo do custo de aquisição, o que será tratado em tópico seguinte.

Ademais, a decisão recorrida consignou expressamente que a aplicação do art. 22, II, da Lei nº 7.713, de 1988, só ocorreria nas situações em que os bens fossem transferidos aos donatários pelo exato valor em que constavam na última declaração de bens do doador, restando justificada a aplicação do art. 16, § 2º, da Lei nº 7.713/98, entendimento que coincide com o exame deste Relator sobre a matéria. É de se ver:

[...] Inconteste que neste mesmo diploma normativo, mais especificamente em seu art 22, constou determinação para exclusão do ganho de capital porventura verificado em doações motivadas por adiantamento da legítima. Porém, não se deve olvidar que tal assertiva foi alterada, quiçá esclarecida com intuito de evitar sonegação tributária e planejamento fiscal abusivo, pela edição do art 23 da Lei nº 9.532, em 10 de dezembro de 1997, que especificou em que condição seria afastada a apuração de ganho de capital, qual seja, quando os bens fossem passados aos donatários pelo exato valor em que constavam na última declaração de bens do doador. Caso contrário, em havendo qualquer diferença, se configuraria ganho de capital sob responsabilidade do doador.

A propósito, a fiscalização questionou justamente o custo de aquisição do valor pelo qual os bens foram transferidos, motivo pelo qual, não prospera a defesa do recorrente sobre a necessária aplicação do art. 23, § 4º, da Lei nº 9.532/1997. A propósito, é de se ver o fundamento adotado pela fiscalização sobre a metodologia utilizada:

[...] **Questão nº 1: Quotas ou ações decorrentes de capitalização de lucros ou de reservas constituídas com lucros – repercussão no custo médio ponderado**

57. Em caso de quotas ou ações (dependendo do período, o contribuinte adquiriu ou recebeu, em bonificações, quotas ou ações, pois a “JATOBÁ” foi constituída como sociedade limitada, cujo capital social é composto por quotas, e posteriormente se tornou sociedade anônima, em que o capital social é formado por ações) conferidas ao contribuinte, na proporção de sua participação no capital social, em decorrência de aumento do capital social por incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, o valor correspondente a essas quotas ou ações é acrescido ao custo do estoque

somente no ano de 1993 e a partir de 01/01/1996, nos expressos termos da legislação tributária (art. 75 da Lei nº 8.383/91; art. 10, §1º, da Lei nº 9.249/95 e arts. 135 e 383, parágrafo único, do RIR/99). **Assim, os montantes correspondentes a todas as bonificações, em quotas ou ações, recebidas por ele fora desses períodos – ou seja, no caso concreto, anteriormente a 1996 – não são computáveis como custo para o fim de apuração do custo médio ponderado unitário.**

58. Independentemente do período em que ocorridas, no caso de recebimento de bonificações, em quotas ou ações, oriundas da capitalização de outras reservas que não tenham sido compostas com lucros (isto é, que não sejam reservas de lucros), **não há possibilidade de acréscimo dos respectivos valores no valor do estoque, para o fim de apuração do custo médio ponderado unitário, tendo em vista tanto a natureza dessas bonificações quanto a ausência de previsão legal que permita esse acréscimo.** Assim, mesmo após 1996, o montante dessas bonificações (as oriundas da capitalização de outras reservas que não tenham sido compostas com lucros) não pode ser considerado na apuração do custo médio ponderado unitário.

Para além do exposto, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado. Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, tendo examinado a prova dos autos, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

E, ainda, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

As demais alegações do recorrente, a meu ver, dizem respeito ao mérito da questão posta, não se tratando de preliminar, eis que o lançamento foi devidamente motivado, não havendo qualquer prejuízo para a compreensão dos fatos narrados e as infrações imputadas ao sujeito passivo. A decisão recorrida também entendeu desta forma, motivo pelo qual, não vislumbro qualquer omissão neste particular, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

2.1.2. Preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminarmente, o sujeito passivo pleiteia o reconhecimento da nulidade do lançamento, com lastro em três vícios: (i) erro de determinação da matéria tributável, pois a fiscalização teria desqualificado o aumento de capital da empresa JATOBÁ, ocorrido em

14/11/2014, por não derivar de reservas de lucros; (ii) erro na determinação do fato gerador, pois não teria havido ganho de capital na transferência de ações para seus filhos, pois tal operação teria sido feita pelo exato valor declarado; (iii) erro na apuração da base de cálculo, pois ao caso seria aplicável o art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, entendo que as alegações do recorrente, a meu ver, dizem respeito ao mérito da questão posta, não se tratando de preliminar, eis que o lançamento foi devidamente motivado, não havendo qualquer prejuízo para a compreensão dos fatos narrados e as infrações imputadas ao sujeito passivo. A decisão recorrida também entendeu desta forma, motivo pelo qual, não há qualquer reparo a ser feito, não se tratando propriamente de preliminar. É de se ver:

[...] No que tange à suposta inexistência do fato gerador do ganho de capital, ao meu sentir, somente pode ser decidida pelo adentrar do mérito, pois se há convergência no que tange ao valor adotado para doação (R\$ 297.975.381,92), o mesmo não se pode dizer quanto ao custo de aquisição do bem alienado, onde divergem as partes sobre o método de avaliação diante das provas acostadas e subsunção ao regramento tributário vigente, como transparece fartas passagens do Termo de Verificação Fiscal e a própria declaração de ajuste anual entregue pelo contribuinte (fls 48, 1335 e 1357).

(...)

Diante de balizado ensinamento, imperioso concluir que a descrição dos fatos tem caráter essencial em virtude de duas funções precípuas, quais sejam, oportunizar ao sujeito passivo na fase processual o exercício do seu direito de ampla defesa e contraditório, com cunho de dar-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos; e convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no auto com a hipótese abstrata descrita na norma jurídica.

Pois bem, entendo que no presente caso a descrição dos fatos, apresentada no auto de infração e complementada pelo Termo de Verificação Fiscal (fls 15-60), dele parte integrante, se faz presente na justa medida. Notar ainda que as variáveis utilizadas para apuração dos ganhos de capital, quais sejam, custo de aquisição, valor de alienação, data da operação e tipo de operação, provas consideradas e fontes destas, e até mesmo a origem da responsabilidade da Sra Ilze Liane Muradas, são detidamente detalhadas pela autoridade fiscal em termo próprio, de modo a lhe garantir os subsídios ao exercício pleno da defesa, em todos os matizes que agora são verificados.

Diante deste cenário, oportuno registrar que o Processo Administrativo Fiscal (PAF) assenta-se sobre dois pilares: a informalidade (ou melhor, a formalidade moderada) e a verdade material. Se por um turno, a aplicação destes não pode macular princípios outros a que se submete a Administração Pública, tais como legalidade e moralidade, de outro, impõe a verificação do cerceamento do direito de defesa em bases reais como já dito, ou seja, no caso em concreto, com vistas a detectar o efetivo prejuízo do acusado no que tange à liberdade para produção de provas a seu favor.

Neste diapasão, entendo que se o lançamento cumpriu os requisitos formais e materiais mínimos a dar ensejo à sua validade, permitindo ao impugnante, após regular ciência, fazer uso de sua prerrogativa defensiva em toda a sua plenitude, rebatendo as acusações a ele impostas mediante alegações preliminares e meritórias, além da produção de todas as provas que julgue relevantes para elidir o lançamento, obrigatório deduzir pela inocorrência de cerceamento. Portanto, alio-me à farta jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Acórdão 102-44186

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não cabe a arguição de cerceamento do direito de defesa sob a alegação do não recebimento de documento constante do processo. A vista do processo, a requisição de cópias **bem como a bem estruturada defesa demonstram o conhecimento pleno da acusação**. Tendo o julgador analisado detidamente os documentos embasadores da exigência bem como as argumentações apresentadas na impugnação é de se rejeitar a argumentação de cerceamento de defesa.*

Acórdão 104-18718

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Assim, restando provado o cumprimento dos requisitos formais e materiais que militam a favor da amplitude do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

Para além do exposto, é certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da obrigação em comento, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto nº 70.235/1992 e na Lei nº 8.212/91, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto a preliminar arguida.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

2.2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Em seu apelo recursal, o contribuinte suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente ao IRPF exigido sobre o ganho de capital auferido, no valor de R\$ 47.594.910,92, considerando que: (i) a ciência do lançamento ocorreu no dia 15/09/2020; (ii) o primeiro aumento de capital foi realizado em 14/11/2014.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, cabe destacar que o imposto de renda sobre o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva e em separado, com prazo de pagamento próprio até o último

dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Em outras palavras, no ganho de capital, em regra, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, pois sua tributação se dá em separado, não integrando o ajuste anual, sendo que os pagamentos que podem ser computados no ajuste anual não se aproveitam para trazer a regra de decadência para o art. 150, §4º, do CTN.

Conforme bem assentou a decisão de piso, não houve qualquer pagamento antecipado de tributo incidente sobre o ganho de capital apurado pela autoridade fazendária. Dessa forma, o contribuinte não recolheu qualquer valor de imposto de renda sobre o ganho de capital tributado, o que afasta a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, incidindo o inciso I do art. 173 do CTN.

A propósito, no caso dos autos, a doação das ações pelo recorrente aos descendentes foi realizada na data de 14/10/2015, cujo tributo deveria ter sido pago, se fosse o caso, até 30 dias depois deste marco inicial, não sendo possível considerar como marco a subscrição do capital em si. Assim, uma vez que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento no dia 15/09/2020, não há que se falar em decadência do crédito tributário lançado como decorrência do ganho de capital apurado, em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN.

Conclui-se, portanto, inatácável o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, levando em consideração que, se o primeiro fato gerador se deu em 14/10/2015, o início da decadência se daria apenas em 01/01/2016, podendo a autuação se dar até 31/12/2020. Considerando-se a ciência ocorrida em 15/09/2020, consoante AR de e-fl. 1195, portanto anterior ao lapso decadencial, conclui-se pela impossibilidade de aquiescer a prejudicial de mérito pretendida pelo recorrente.

Dessa forma, afasto a alegação de decadência suscitada pelo recorrente.

2.3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de Notificação de Lançamento para cobrança de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Física, referentes aos anos calendários de 2015 e 2017, por omissão e/ou apuração incorreta do ganho de capital na doação de bens, no valor total, acrescidos de juros e multa de ofício, de R\$ 25.216.549,80 (vinte e cinco milhões duzentos e dezesseis mil quinhentos e quarenta e nove reais e oitenta centavos).

Conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o Auto de Infração teve como objeto o ganho de capital auferido em três operações de doação realizadas pelo Recorrente, resumidas abaixo:

1. Doação com reserva de usufruto, em 14/10/2015, de 297.975.382 ações (fls. 906) da empresa **JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A.** (CNPJ nº 76.701.655/0001-59), para seus filhos: Bettina de Souza Pinto Muradás, Daniella de Souza Pinto Muradás Nardoni, Guilherme de Souza Pinto Muradás e Márcia de Souza Pinto Muradás, pelo valor total de R\$ 297.975.381,92, tendo em seu entendimento auferido ganho de capital de R\$ 67.490.298,79;
2. Doação (fls. 982), em 23/12/2015, de 62.669.173 cotas do **FUNDO DE INVESTIMENTO EXPOENTE RENDA FIXA – CRÉDITO PRIVADO** (CNPJ nº13.910.486/0001-47), para seus filhos: Bettina de Souza Pinto Muradás,

Daniella de Souza Pinto Muradás Nardoni, Guilherme de Souza Pinto Muradás e Márcia de Souza Pinto Muradás, pelo valor total de R\$ 102.359.554,89, tendo em seu entendimento auferido ganho de capital de R\$ 10.833.053,33, correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação (R\$ 102.359.554,89) e o custo de aquisição (R\$ 91.526.501,56) das cotas, e;

3. Doação (fls. 882), em 13/06/2017, de 20.476.370,4252504 cotas do **BRADERSCO FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO MURALHA** (CNPJ nº 04.968.651/0001-20), para seus filhos: Bettina de Souza Pinto Muradás, Daniella de Souza Pinto Muradás Nardoni, Guilherme de Souza Pinto Muradás e Márcia de Souza Pinto Muradás, pelo valor total de R\$ 136.544.532,30, tendo em seu entendimento auferido ganho de capital de R\$ 378.159,66, correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição das cotas.

Dessa maneira, foi lançado de ofício o IRPF devido, no valor de R\$ 11.805.226,74, resultante da soma: (i) R\$ 10.123.544,81, referente ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital oriundo da doação das ações da empresa JATOBÁ; (ii) R\$ 1.624.957,99, referente ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital oriundo da doação das cotas do FUNDO EXPOENTE e (iii) R\$ 56.723,94 referente ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital oriundo da doação das cotas do FUNDO MURALHA.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo reitera os termos de sua impugnação, alegando, em síntese, o que segue:

1. Que houve afronta direta ao regramento previsto no art. 23 da Lei nº 9.532/1997, exigindo Imposto de Renda em situação em que o Recorrente, amparado pela legislação, optou por não atualizar o valor de seus bens;
2. Que a situação do Recorrente não está enquadrada no artigo 16, §2º da Lei nº 7.713/98, haja vista que a situação do Recorrente é regida pelo artigo 23, §4º da Lei nº 9.532/1997, não podendo o custo de aquisição ser calculado com base na média ponderada;
3. Na operação de doação, a própria Lei nº 7.713/1988, em seu artigo 22, III, reconheceu que os valores referentes a doações em adiantamento de legítima estão excluídas da apuração de ganho de capital, por isso deve ser integralmente cancelado o Auto de Infração ora combatido;
4. Bem como há nítida violação ao art. 110 do CTN em razão da inviabilidade da alteração do conceito de redução patrimonial, como de qualquer instituto ou conceito de direito privado, ao considerar a redução patrimonial como fundamento para tributação de ganho de capital;
5. O art. 23 da Lei nº 9.532/1997 não revogou o constante no art. 22, III da Lei nº 7.713/1988. Tal artigo trouxe na verdade regime próprio para o ganho de capital em doações, tal como sinalizado pela Solução de Consulta COSIT nº 98 de 21 de junho de 2021;
6. É evidente que o aumento do capital social da empresa JATOBÁ, realizado em 14/11/2014, representa a conversão de lucro em capital, estando

totalmente equivocada a premissa da qual partiu a Fiscalização, haja vista que não considerou a origem desse aumento de capital o contrato nº 257/TN;

7. Que independentemente da natureza (se perdas e danos ou lucros cessantes), tais valores compõem o lucro da Jatobá e, portanto, deve ser reformada a decisão de primeira instância que manteve a glosa;
8. A necessidade de que seja aplicado o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal devendo ser integralmente cancelada a mencionada glosa, levando em conta a natureza efetiva do lucro, independente do procedimento formal do lançamento contábil;
9. A glosa de R\$ 15.690.356,77 deve ser integralmente afastada, haja vista a comprovação pelo Recorrente da realização da operação por meio dos(as): (i) extratos bancários; (ii) contratos realizados entre as partes; (iii) declarações tanto da pessoa jurídica, quanto da física, com o registro do crédito; (iv) livros diários e contabilizações nos balanços das empresas; (v) origem do crédito na distribuição de lucros;
10. *Ad argumentandum*, bem como diante do longo transcurso de prazo entre a ocorrência dessas operações que aconteceram a mais de 15 anos atrás, a exigência de recibos, notas fiscais, cheques mostra-se completamente desproporcional e desarrazoada, devendo ser integralmente cancelada a glosa referente aos créditos denominados de Juros sobre Capital Próprio – JCP;
11. Conforme demonstrado pelos documentos anexos à Impugnação, restou comprovado o pagamento pelo Recorrente referente à aquisição, pela Jatobá, dos terrenos registrados nas matrículas nº 42.299 e nº 60.775, não merecendo prosperar o argumento da decisão recorrida de que não houve comprovação do pagamento do mútuo, com o consequente afastamento da glosa no montante de R\$ 557.695,00;
12. O valor do imposto referente à doação das cotas do Fundo Muralha foi retido e recolhido pelo Banco Bradesco.

Ao que se passa a analisar.

2.3.1. Ganho de Capital na Doação – Custo de Aquisição.

Inicialmente, cabe pontuar que o artigo 23 da Lei nº 9.532/97, autoriza a transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos, pelo valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador. Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. É de se ver:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

No mesmo sentido dispôs o art. 119 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), vigente à época do fato gerador, bem como inciso II, art. 3º c/c art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, e ainda art. 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014:

Herança, Legado ou Doação em Adiantamento da Legítima e Dissolução da Sociedade Conjugal

Art. 119. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto, observado o disposto nos arts. 138 a 142 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º).

§ 3º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º).

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 5º).

§ 5º O imposto a que se referem os §§ 19 e 49 deverá ser pago (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 2º, e Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 10):

I - pelo inventariante, até a data prevista para a entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 13;

II - pelo doador, até o último dia útil do mês calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Consoante se apreende da legislação mencionada, vislumbra-se a possibilidade de a pessoa física realizar a transferência de direito de propriedade por doação, em adiantamento de legítima, pelo valor constante de sua declaração de bens, não se apurando qualquer ganho de capital, bem como em importância superior àquela, de modo que a diferença a maior será tributável como ganho de capital, incidindo sobre ela uma alíquota de 15%.

Se as transferências se derem por valor de custo, os eventuais ganhos ficam diferidos para o momento de posterior alienação pelos donatários. Se a opção for por transferência por valor superior, a diferença a maior entre este e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do doador (valor de custo de aquisição) configura ganho de capital, sujeito à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. O artigo 23 da Lei nº 9.532/97 contempla, portanto, uma faculdade destinada ao contribuinte de efetivar esta transferência de bens e direitos, tanto por seu valor histórico, como em montante além deste.

Em outras palavras, a pessoa física que realizar doação em adiantamento de legítima, por meio da transferência de bens e direitos, poderá fazê-lo pelo valor em que constante de sua declaração de rendimentos, não incorrendo em ganho de capital, como ainda por importância superior, caso em que a diferença a maior será tributável a título de ganho de capital, **sendo que, nessa hipótese, cabe ao inventariante, doador ou ex-cônjuge, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto, nos termos do art. 23, § 2º, II, da Lei nº 9.532/97.**

Assim, no caso específico de doação em adiantamento de legítima de ações, o inciso II do § 2º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece que o doador deve ser o responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda, caso haja ganho tributável, já que tal espécie de transferência deve seguir as regras aplicáveis à tributação do ganho de capital da pessoa física.

Infere-se, então, que: (i) as pessoas físicas poderão transferir a outras pessoas físicas, bens e direitos de sua propriedade, inclusive em adiantamento da legítima; (ii) ao transferir bens e direitos por doação em adiantamento da legítima, a pessoa física poderá entregar os bens pelo mesmo valor com que constem em sua declaração de rendimentos, hipótese em que não haverá ganho de capital a ser apurado; (iii) ao transferir bens e direitos por doação em adiantamento da legítima, a pessoa física poderá entregar tais bens por valor superior ao consignado em sua declaração, hipótese em que se apurará ganho de capital com base na diferença a maior encontrada; (iv) o doador deve ser o responsável pela retenção do Imposto

sobre a Renda, caso haja ganho tributável, já que tal espécie de transferência deve seguir as regras aplicáveis à tributação do ganho de capital da pessoa física.

Dessa forma, a doação, ainda que motivada pela antecipação de direito de herança, é hábil a alterar o domínio da coisa, isto é, a operar verdadeira transferência de propriedade, sendo, portanto, passível de ensejar a apuração de ganho de capital. Nesse sentido, caminha o entendimento da Receita Federal do Brasil, externado por meio da Solução de Consulta nº 66 – Cosit, de 23 de junho de 2020, cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DA MAIS-VALIA. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS BENS E DIREITOS. VALOR DE MERCADO. VALOR CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS DO DOADOR. VALOR ATRIBUÍDO NA AVALIAÇÃO PARA EFEITO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL DE TRANSMISSÃO.

Na transferência de direito de propriedade por doação em adiantamento de legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na declaração de bens do doador.

O valor relativo à opção por qualquer dos referidos critérios de avaliação independe do valor atribuído em avaliação adotada para efeito do pagamento do imposto estadual de transmissão.

Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na declaração de bens do doador, a diferença a maior constitui ganho de capital sujeito a tributação definitiva.

No entanto, o percentual fixo de redução, previsto legalmente, pode ser aplicado sobre o ganho de capital apurado. No caso de imóveis adquiridos até o ano de 1969, adota-se o percentual fixo de redução de 100% (cem por cento) sobre o ganho de capital determinado.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, arts. 35, inciso VI, alíneas "d" e "e", 130, 132, 140, 148, 149, 150 e 153, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 3º, inciso II, 20, 26 e 30, inciso IV; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 10, inciso IV, e 21, inciso V.

Ademais, recentemente, em situação similar a dos autos, a Receita Federal do Brasil, por meio da Coordenação-Geral de Tributação, formalizou a Solução de Consulta nº 91 – Cosit, de 21 de junho de 2021, traçando as seguintes conclusões:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. COTAS DE FUNDO FECHADO DE AÇÕES.

A doação em adiantamento de legítima de cotas de fundo fechado de investimento em ações não resulta em resgate das referidas cotas e deve seguir as regras tributárias do ganho de capital de bens e direitos, quando efetuada para beneficiário pessoa física;

Caso a doação em adiantamento de legítima seja efetuada por valor superior ao valor constante da DIRPF do doador, a diferença positiva entre esses valores configurará ganho, tributado pelo Imposto sobre a Renda à alíquota de 15%, devendo o IR ser retido

e recolhido pelo doador, caso seja efetuada pelo valor constante da DIRPF do doador, não haverá IR a pagar, nesse momento.

O donatário deve informar, em sua DIRPF, as cotas de fundo fechado de investimento de ações recebidas pelo valor da transferência.

Dispositivos Legais: Instrução CVM nº 555, de 2014, arts. 3º, 4º, 14; IN RFB nº 1.585, de 2015, arts. 16 a 18; Lei nº 9.532, de 1997, art. 23.

Acontece que, no caso dos autos, a Fiscalização pontuou o que considerou **equivocos na valoração do custo de aquisição informado em declaração de bens do recorrente** (e-fl. 48), de modo a apurar divergência entre esta variável e o valor de alienação (doação) considerado, ocasionando consequentemente ganho de capital, posto que nos termos do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, o ganho de capital é calculado pela diminuição do valor de alienação e custo de aquisição do bem alienado:

III.2.1.4. Ganho de capital auferido

158. Postas as considerações sobre o cálculo do custo de estoque e do custo médio ponderado das ações da JATOBÁ – AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A, doadas pelo contribuinte em 14/10/2015, conclui-se que, **subtraindo-se, do valor da alienação (doação) das 297.975.382 ações, que foi R\$297.975.381,92, o custo destas, que foi R\$230.485.083,13, alcança-se a diferença positiva, correspondente ao ganho de capital auferido na operação, de R\$67.490.298,79, sobre a qual incide o imposto de renda, que não foi espontaneamente recolhido pelo contribuinte, no montante de R\$10.123.544,81.**

159. Resumindo-se:

VALOR DE DOAÇÃO (R\$)	297.975.381,92
CUSTO (R\$) (297.975.382 ações x R\$ 0,7735)	230.485.083,13
DIFERENÇA (GANHO) (R\$) (valor de doação – custo)	67.490.298,79
IR (15%) (R\$)	10.123.544,82

No caso concreto, a fiscalização questionou dois momentos de aumento de capital e, por consequência, verbas utilizadas pela empresa ou contribuinte para integralização de ações resultantes recebidas, o que impactou no custo de aquisição. São eles:

1. Aumento de capital social em 14/11/2014 integralizado pela JATOBÁ mediante utilização de R\$ 89.597.793,00 revertidos de RESERVAS PARA AUMENTO DE CAPITAL (R\$ 7.625.249,26) e RESERVAS PARA INVESTIMENTOS/EXPANSÃO (R\$ 81.972.543,74); e
2. Aumento de capital social em 13/10/2015 integralizado pelo contribuinte mediante utilização de R\$ 98.180.412,00 em créditos face à companhia. Deste montante, acatou a fiscalização 81.432.360,16 (item 157 – fl 48), restando em lide R\$ 16.748.051,84 a título de mútuo e juros sobre capital próprio a receber.

Para fins de didática, as situações serão tratadas separadamente, conforme a seguir.

2.3.2. Aumento de Capital Social Realizado em 14/11/2014 – Glosa do Custo de Aquisição da Participação Societária da Empresa Jatobá.

Em relação ao aumento de capital social, realizado em 14/11/2014, integralizado pela JATOBÁ, a fiscalização glosou o custo de aquisição, por entender que foram utilizados para aumento de capital social valores que não seriam oriundos de lucros da Jatobá.

O contribuinte, por sua vez, reafirma a natureza de lucro da conta RESERVA PARA INVESTIMENTOS. Narra demanda judicial proposta pela sucedida AMURADA-PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA, CNPJ nº 76.701.655/0001-59, que teria originado a percepção de R\$ 46.756.300,80, lançados inicialmente em conta de ativo identificada pelo nº 23010020001-3 (livro razão – DOC 11) e posteriormente transferidos os saldos até chegar à **conta nº 2104010050001 – Reserva para Investimentos**. Desta feita, entende restar claro que o aumento de capital provém de lucro auferido pela empresa JATOBÁ com o recebimento da indenização paga pela União Federal, restando afastada a glosa realizada com lastro no art. 658, § 1º do RIR.

A esse respeito, sobre a possibilidade de incorporação da reserva ao custo de aquisição, com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 10, parágrafo único, trouxe importante alteração no tratamento, disciplinando especificadamente essa matéria, revogando tacitamente o § 3º, do art. 16, da Lei nº 7.713, de 1988. Até a edição da Lei nº 9.249, de 1995, a matéria era disciplinada pelo § 3º, do art. 16, da Lei nº 7.713, de 1988, do seguinte modo:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

O dispositivo previa, expressamente, a adição ao custo de aquisição dos lucros e reservas capitalizados, desde que estes tivessem sido tributados na forma do art. 36, da mesma lei. À época, os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas aos sócios eram tributados, inclusive a reserva de reavaliação (art. 35, § 1º, “b”). Sobreveio, então, a Lei nº 9.249, de 1995, que no seu artigo 10, *caput*, isentou da tributação na fonte e na declaração, os lucros distribuídos, e no parágrafo único do mesmo artigo, disciplinou especificadamente a incorporação dos lucros e reservas ao custo de aquisição de participações societárias. É de se ver:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

A Lei nº 12.974, de 13 de maio de 2014, introduziu novos parágrafos ao art. 10 da Lei nº 9.249/95, mas manteve o texto anterior:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A não incidência prevista no **caput** inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Noutro giro, o Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) assim estabelece:

Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).

§ 1º No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, que tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995;

II - no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;

III - quando não puder ser determinado por qualquer das formas descritas neste artigo ou no anterior.

(...)

Custo de Participações Societárias Adquiridas com Incorporação de Lucros e Reservas

Art. 135. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista (Lei nº 9.249, de 1995, art.10, parágrafo único).

Como se vê, portanto, a regra plasmada no art. 10, § 1º, da Lei nº 9.249/1995 e art. 135 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) não deixa dúvidas que é aplicável apenas quando há distribuição de novas ações nos casos em que a pessoa jurídica aumenta seu capital mediante capitalização de lucros e de reserva de lucros. E conforme bem destacado pela decisão recorrida, se outras parcelas ou tipos de reserva não foram explicitamente mencionadas pelo legislador, conclui-se que se estas forem utilizadas pelas sociedades empresárias com o fim de integralizar papéis de nova emissão não surtirão o mesmo efeito, isto é, não serão consideradas para incremento do custo de aquisição e futura redução de ganho de capital.

No mesmo sentido caminha o entendimento da Receita Federal do Brasil, externado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2016. Eis a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 16; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10.

Consolidando o raciocínio até então exposto, analisando as provas dos autos, entendo que não assiste razão ao recorrente, neste particular.

Isso porque, conforme bem demonstrado pela decisão recorrida, a natureza dos valores percebidos a título de êxito judicial pelo trâmite da ação cível ordinária (ACOr) nº 381-4-RJ (fls 1431-1518 e 1547-1629) proposta contra a União e Estado do Paraná, de acordo com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (fls 1660-1713), processo administrativo nº 17944.000894/92-36 e nota STN/COREF nº 457 da Secretaria do Tesouro Nacional (fls 1835-1905), além de contrato nº 257/TN (fls 1907-1914), foi a de perdas e danos e quantificação do

haver (R\$ 151.703.216,21), com adimplemento via títulos mobiliários (151.703 unidade do ativo SUPR940901).

Ademais, a própria a sociedade JATOBÁ utilizou-se de conta de ativo para registrar a percepção do direito (título público), em 26/01/1996 (conta nº 23010020001-3), tratando como isenta ou não tributável a renda percebida, como se vê nos assentos de e-fls 1916-1917 pela menção ATIVOS GOV ISENTOS, nas contas 24030010005-1, que deram ensejo, por transferência de saldo, às reservas aqui discutidas.

Não há que se falar em reserva de lucros sem que a empresa tenha auferido lucro. A fiscalização demonstrou em várias passagens que a JATOBÁ apurava prejuízos de maneira contumaz, de forma a inviabilizar qualquer constituição de reservas oriundas de lucros reais e o próprio recorrente reconhece em sua peça de defesa que isto não ocorreu, como se pode ver no texto trasladado (e-fl. 1226), reconhecimento que ratifica as impressões fiscais trazida no item 79 do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 30).

[...] Muito embora o lucro acima, lançado em conta de reserva de lucro, não tenha transitado pelo resultado, é mister que seja aplicado o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, para reconhecer que, na essência, as reservas da JATOBÁ compreendem lucros auferidos com o recebimento de indenização da União Federal.

Na mesa linha segue o Recurso Voluntário:

[...] Ora, Eméritos Julgadores, o que ocorre no presente caso é que deve ser aplicado o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, para reconhecer que, as reservas da Jatobá compreendem lucros auferidos com o recebimento de indenização da União.

É certo que, o fato desses valores não terem sido contabilizados no resultado, não retira a essência de que ao final compõem sim os lucros e consequentemente a reserva de lucro da empresa, assim são os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello (...).

A propósito, cumpre pontuar que a finalidade da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, é no sentido de se estabelecer a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Nesse contexto, cabe destacar os seguintes trechos da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95)¹, do então Ministro Pedro Malan, dirigindo-se ao Presidente da República:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[....]

1

Disponível

em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 27/10/2018.

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

Dessa forma, não há como admitir que as pretensas reservas, da ordem de R\$ 47.594.910,92 sejam consideradas no custo de aquisição, já que tais valores não transitaram pelo resultado e não se originaram de lucros nem de reservas constituídas com lucros. Conforme identificado pela fiscalização, **em todos os anos-calendário, com exceção de 2008, em que esse saldo cresce, ou não houve distribuição de lucros (ou de reservas constituídas com lucros) para essa reserva ou não houve, sequer, lucros.** E nem poderia ser de outro modo, pois admitir que a reserva de lucros, que deixou de ser tributada pelo titular da participação societária, na fonte ou quando da distribuição, se some ao custo de aquisição da participação societária, significaria que tais valores, que representam efetivo acréscimo patrimonial, não fossem tributados em momento algum.

2.3.3. Aumento de Capital Social Realizado em 13/10/2015 – Glosa do Custo de Aquisição da Participação Societária da Empresa Jatobá.

Já em relação ao aumento de capital social, realizado em 13/10/2015, o recorrente alega que se valeu da quantia de R\$ 47.690.992,53 a que faria jus a título de juros sobre capital próprio (JCP), devidos pela JATOBÁ, para incrementar o custo de aquisição das ações doadas aos filhos.

A fiscalização acatou o montante de R\$ 32.000.635,76 (item 157.4 – e-fl. 48), restando desconsideradas as cifras de R\$ 12.738.267,82 e R\$ 2.952.088,95 por ausência de comprovação da origem dos juros sobre capital próprio utilizado para aumentar o capital social da empresa JATOBÁ em 2015.

Em seu recurso, o recorrente reitera as explicações dadas em procedimento fiscal e em sua impugnação, acerca da existência de triangulação entre ele e duas de suas empresas: a JATOBÁ – AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A (**será aqui referida como Muralha**) e JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A, CNPJ 03.434.529/0001-01 (**será aqui referida como Jatobá Indústria**) envolvendo operações de mútuo e direito a JCP (item 123 do Termo de Verificação Fiscal – fl 40). Em apertada síntese, entende que os extratos bancários, juntamente com os registros contábeis e contratos firmados, dariam suporte documental a toda operação.

Aqui entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme demonstrado pela decisão recorrida, após a cessão de créditos realizada pela sociedade Muralha em favor do sócio majoritário caberia a Jatobá Indústria pagar a este sócio o que outrora devia à sociedade, da maneira que melhor lhe aprouvesse, ainda que por intermédio da quitação de contas pessoais. Contudo, no caso, no momento que a Jatobá Indústria, por conta e ordem do sócio credor, passou a pagar débitos da Muralha relacionados na planilha de e-fls. 594-601 destes autos, ocorreu inexplicável e ilógico ressurgimento de dívida pela Muralha perante o mesmo sócio, impressões que foram compartilhadas pelo autuante:

126. Apesar de o Contrato, acima descrito, estipular a transferência, da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, para o contribuinte, da condição de parte credora da “JATOBÁ INDÚSTRIA” do valor de R\$23.718.397,24, colocando-o literalmente na posição de recebedor DIRETO desse crédito (nos exatos termos da cláusula 7ª), o contribuinte relatou, em sua carta-resposta, que os pagamentos efetuados pela “JATOBÁ INDÚSTRIA”, na condição de parte devedora, referiram-se a despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, em face dos quais ele, ao invés de receber diretamente seu crédito, teria se tornado novamente credor da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” (retornando ao *status quo ante*), que registrou contabilmente esses créditos como “JCP”.

Conforme bem destacado pela fiscalização, a operação triangular apresentada pelo recorrente, acaba por culminar com o retorno da situação original, levando em consideração que a “JATOBÁ INDÚSTRIA” passou a pagar despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, por conta e ordem do contribuinte, que, com isso, voltou a ser credor da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”. É de se ver:

127. Recapitulando: A “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” fez um empréstimo à “JATOBÁ INDÚSTRIA”. Tornou-se, portanto, sua credora. Ao mesmo tempo, a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” tinha lucros a distribuir ao contribuinte, o que fazia dele seu credor. Para pagar parte dos valores devidos ao contribuinte, a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, então, cedeu a ele o crédito que ela tinha junto à “JATOBÁ INDÚSTRIA”. Como consequência, o contribuinte passou a ser credor da “JATOBÁ INDÚSTRIA”. A partir daí, a “JATOBÁ INDÚSTRIA” passou a pagar despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, por conta e ordem do contribuinte, que, com isso, voltou a ser credor da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”.

Com o intuito de obter os documentos que evidenciassem a verdade material afeita ao fluxo financeiro na referida “triangulação” entre sócios e empresas, de partes relacionadas, a autoridade fiscal diligenciou junto à JATOBÁ solicitando diversas informações e documentos. Contudo, a comprovação do fluxo financeiro apresentada pelo recorrente se limitou à apresentação de extratos bancários, pouco esclarecendo sobre as inconsistências demonstradas pela fiscalização. É de se ver:

128. Tendo em vista, assim, a necessidade de elementos comprobatórios adicionais da consistência e da aceitabilidade desse suposto crédito do contribuinte (e sem se adentrar na questão da lógica empresarial de uma operação que, formalmente, retirou da Companhia a condição de devedora de seu sócio majoritário mas, na prática, logo devolveu a ela a mesma condição), reclassificado pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” para “JCP” e empregado por ele na integralização de parte do aumento do capital social subscrito em 13/10/2015, a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” foi diretamente intimada, no âmbito do procedimento fiscal de diligência (TDPF nº 06.1.85.00-2020-00156-8; item II.2 deste Termo) e por meio do Termo nº 01 – Intimação Fiscal, lavrado em 10/06/2020, para:

“4. Tendo em vista os lançamentos, componentes do saldo credor da conta “CARLOS SEARA MURADÁS – JCP”, nº 2102050010001, utilizado na subscrição do aumento de capital social em 13/10/2015, referentes aos pagamentos efetuados pela incorporada Jatobá Agricultura Pecuária e Indústria S.A. (CNPJ nº 03.434.529/0001-01), em favor dessa Companhia (Jatobá - Agricultura e Pecuária S.A.), por ordem do Sr. Carlos:

4.1. apresentar os documentos comprobatórios do fluxo financeiro (remessa e recebimento) do empréstimo, no valor de R\$25.000.000,00, contratado em 30/03/1996 entre essa Companhia (denominada, na época, Muralha – Planejamento e Projetos de Engenharia Ltda.) e Jatobá Agricultura Pecuária e

Indústria S.A. (CNPJ nº 03.434.529/0001-01; incorporada pela primeira em 31/03/2011);

4.2. apresentar os livros diários dos anos 2005, 2006 e 2007, com os respectivos comprovantes de registro na Junta Comercial e

4.3. apresentar todos documentos que demonstrem a que se referem os seguintes pagamentos, lançados como crédito na conta em comento, efetuados pela incorporada Jatobá Agricultura Pecuária e Indústria S.A., como boletos, contratos de compra e venda, contratos de prestação de serviço, notas fiscais, recibos etc:

(...)”

129. Em sua resposta, de 30/07/2020, a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” se manifestou apenas sobre o subitem 4.1, acima transcrito, nestes termos (em relação aos outros subitens, 4.2 e 4.3, ela nem apresentou as informações e os documentos pedidos nem justificou a omissão):

“Os documentos comprobatórios do fluxo financeiro do empréstimo de R\$ 25.000.000,00 contratado entre a Intimada e a Jatobá Agropecuária e Indústria S.A. (CNPJ nº 03.434.529/0001-01) foram disponibilizados nos Anexos V a X da Resposta Complementar ao Termo de Intimação nº 03 do TDPF nº 06.1.85.00-2019-00072-3, em que é parte o Sr. Carlos Seara Muradás, apresentada em 27/04/2020.”

130. Ocorre que referidos documentos são os seguintes extratos bancários da “JATOBÁ INDÚSTRIA”, do período compreendido entre os anos de 2005 e 2007:

130.1. extratos do Banco do Brasil, agência 1534-2, conta nº 11.028-0, com lançamentos entre 03/01/2005 e 25/10/2006 (ANEXO VI);

130.2. extratos do Bradesco, agência 0426-0, conta nº 136.000-0, com lançamentos entre 01/04/2005 e 17/11/2005 e do mês de março de 2007 (Anexo VII);

130.3. extratos da Caixa Econômica Federal, agência 1286, conta nº 476-0, com lançamentos entre 03/01/2005 e 16/03/2007 (Anexo VIII);

130.4. extratos do HSBC, agência 0054, conta nº 42113-16, com lançamentos entre 22/04/2005 e 27/04/2007 (Anexo IX), e

130.5. extratos do HSBC, agência 357, conta nº 02941-39, com lançamentos entre 01/06/2005 e 29/03/2007.

131. Esses extratos bancários, obviamente, não compreendem as transferências, do montante total de R\$23.718.397,24 (valor consolidado em 04/01/2005, que foi a data da cessão de crédito), efetuadas pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” em **período anterior** (período compreendido entre 30/06/1996, em que foi pactuado o mútuo entre a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” e a “JATOBÁ INDÚSTRIA”, e 04/01/2005, em que a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” cedeu seu crédito, que já totalizava R\$23.718.397,24, ao contribuinte).

132. Não houve, portanto, nenhuma comprovação documental da(s) remessa(s) e de eventual(is) amortização(ões) que resultaram no valor de R\$23.718.397,24, correspondente ao crédito da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” perante a “JATOBÁ INDÚSTRIA”, cedido para o contribuinte em 04/01/2005.

133. Ademais, mesmo que os extratos bancários compreendessem o período do fluxo financeiro (remessa de valores, da “**Mutuante**” “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, então “MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA.”, para a

“Mutuária” “JATOBÁ INDÚSTRIA”, no total de R\$23.718.397,24) – o que não ocorre ressalta-se –, só seriam legítimos como elementos probantes se trouxessem a identificação clara da origem dos créditos nas contas bancárias da “JATOBÁ INDÚSTRIA” ou se fossem complementados por documentos bancários, ou por outros documentos, da remetente (“JATOBÁ AGROPECUÁRIA”) que demonstrassem os débitos ou as remessas com coincidência de datas e valores constantes dos extratos bancários da **“Mutuária”/recebedora.**

134. Não houve, pois, a comprovação documental pedida no subitem 4.1 do Termo nº 01 – Intimação Fiscal, assim como não houve atendimento da intimação em relação aos demais subitens desse Termo, supratranscritos (4.2 e 4.3), como já foi relatado.

135. Deve-se observar novamente que, como os documentos apresentados pelo contribuinte em 27/04/2020 não foram suficientes para demonstrar os fatos consubstanciados nas informações prestadas por ele, já transcritas (parágrafo 123), todas as informações e todos os documentos pedidos à “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” no item 4 do Termo nº 01 – Intimação Fiscal visaram a compor o necessário conjunto probatório desses fatos, acerca da plausibilidade da parte do crédito, contabilizado pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” como “JCP”, de R\$12.738.267,82, empregado por ele na integralização de parte do capital social subscrito em 13/10/2015.

136. Como já foi dito e repetido neste Termo, a base dos registros contábeis é a documentação. E os documentos apresentados pelo Sr. Carlos, incluindo-se os extratos bancários da “JATOBÁ INDÚSTRIA” (Anexos VI a X da resposta de 27/04/2020), além de não comprovarem com suficiência a operação de mútuo que originou a operação triangular descrita nos parágrafos anteriores (121 a 127), também não comprovam que os lançamentos contábeis, a crédito, na conta nº 2102050010001 (“CARLOS SEARA MURADÁS – J.C.P.”), feitos pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” e que totalizam R\$12.738.267,82, referem-se aos créditos do contribuinte, decorrentes dessa operação triangular.

137. A eventual correspondência entre débitos nas contas bancárias da **“Mutuária/JATOBÁ INDÚSTRIA”** e lançamentos contábeis de créditos de “JCP” do contribuinte, feitos pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” na conta nº 2102050010001, não consubstancia a necessária comprovação documental de que esses débitos (nas contas bancárias da **“Mutuária/JATOBÁ INDÚSTRIA”**) correspondem a despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, pagas por aquela (“JATOBÁ INDÚSTRIA”), por ordem do contribuinte, na condição de credor/cessionário do crédito de mútuo originalmente detido pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”.

138. No subitem 4.3, por exemplo, pediu-se a apresentação dos documentos de suporte de alguns pagamentos (relacionados nesse subitem), efetuados pela “JATOBÁ INDÚSTRIA” entre fevereiro de 2006 e abril de 2007 e lançados pela “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” como créditos do contribuinte na conta contábil em análise, que demonstrassem que esses pagamentos correspondem a efetivas despesas desta Companhia (como boletos, contratos de compra e venda, contratos de prestação de serviço, notas fiscais, recibos etc.). A não apresentação desses documentos, injustificada, manteve insuficiente e incompleto o conjunto probatório mínimo dos fatos que teriam resultado na formação de parte do crédito de “JCP” do contribuinte, perante a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, correspondente a R\$12.738.267,82.

139. Exemplificando-se, a escrituração contábil da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA” (conta “CARLOS SEARA MURADÁS – JCP”, nº 2102050010001) traz os seguintes lançamentos credores com o histórico referente à operação triangular (“PG. EFETUADO PELA JATOBÁ POR CONTA E ORDEM DE C.S.M.”), os quais foram contemplados no pedido constante do subitem 4.3 do Termo nº 01 – Intimação Fiscal, de 10/06/2020:

(...)

140. Os débitos contendo esses valores e essas datas foram identificados nos extratos da “JATOBÁ INDÚSTRIA” do HSBC, agência 0054, conta nº 42113-16, com históricos como “Emissao de Ted”, “Transf Disponiv” e “Pagto C/ Cheque” e sem nenhuma informação adicional, como se verifica nas seguintes imagens, exemplificativas:

(...)

141. Fica claro que esses documentos, isoladamente, não servem a demonstrar que os débitos correspondem a pagamentos de despesas da “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, demonstração, essa, que dependeria de documentos complementares que registrassem as essências das despesas e a coincidência de datas e de valores, os quais não foram apresentados.

142. Conclui-se, pelo exposto, que, por deficiência de elementos probantes da legitimidade dos supostos créditos de “JCP”, do contribuinte perante a “JATOBÁ AGROPECUÁRIA”, no valor total de R\$12.738.267,82, esses créditos não foram acrescidos ao custo médio ponderado das ações, dessa Companhia, recebidas por ele em face do aumento do capital social subscrito em 13/10/2015.

Tem-se, pois, que os extratos bancários apresentados, isoladamente, não se prestam a comprovar as alegações trazidas pelo recorrente e nem mesmo respaldam sua contabilidade. E, em se tratando de partes relacionadas, a exigência documental para a comprovação por parte da fiscalização, a meu ver, é razoável, não tendo o recorrente se desincumbido do ônus em sentido contrário.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, seja pela confusão patrimonial implementada, o envolvimento de partes relacionadas e a influência significativa do sócio no comando das empresas, somados à exigência inerente à ciência contábil de suporte documental para os respectivos registros, não há que se falar em desproporcionalidade na dinâmica do ônus da prova. Não se está solicitando a apresentação de provas impossíveis ou de cunho negativo, mas sim aquelas típicas para a comprovação da regularidade dos registros contábeis.

Da mesma forma, não há que se falar em desproporcionalidade na exigência da comprovação do valor de R\$ 2.952.088,95, sobretudo considerando que é dever do contribuinte zelar pela guarda dos documentos para apresentação ao Fisco, até a ocorrência da decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Ademais, a declaração de bens e direitos ao informar o valor do bem, apesar de integrar a declaração de rendimentos de determinado exercício (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25), não se confunde com o lançamento de crédito tributário a ser tido por homologado (CTN, art. 150). Logo, não há que se falar em homologação do valor informado para o bem na declaração de bens e direitos, ainda que integre declaração de rendimentos homologada.

Por conseguinte, o valor informado na declaração de bens e direitos se sujeita a comprovação por documentação hábil e idônea quando do procedimento de fiscalização atinente ao ganho de capital, de modo a se demonstrar que o valor em questão observa o valor real de aquisição.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, note-se, ainda, que o valor pleiteado a título de JCP fora utilizado como forma de integralização de ações pelo sócio em

13/10/2015, situação que poderia ser objeto de averiguação pelo Fisco, como o fora, durante o quinquênio decadal findo em **31/12/2020**. Logo, perfeitamente razoável supor que a intimação nº 3, datada de 28/01/2020, fosse perfeitamente atendida (e-fl 428), na forma do art. 264 c/c art. 925, ambos do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR).

Diante disso, há respaldo para as intimações havidas durante o procedimento fiscal no sentido de se confirmar com documentação hábil e idônea os custos de aquisição das ações informados na declaração de bens e direitos do doador, não tendo o sujeito passivo obtido êxito na produção de tal prova.

Dessa forma, não há como admitir que tais valores, da ordem de R\$ 15.690.356,77, sejam considerados no custo de aquisição.

2.3.4. Mútuo.

Conforme consta no item 157.3 do Termo de Verificação Fiscal, foram reconhecidos como créditos regularmente utilizados na integralização de ações a cifra de R\$ 742.600,00 a título de empréstimo concedido pelo contribuinte à companhia. Remanesceram os montantes de R\$ 299.705,00 e R\$ 257.990,00, ambos relativos a pretensão mútuo contratado pela empresa JATOBÁ com o sócio recorrente, contabilizado em 19/12/2011 na conta nº 2102050010009. A autoridade fiscal destacou no item 155 do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 48) que sua desconconsideração se deu em virtude da inexistência de documentos que atestassem o registro contábil, muito embora tenha sido intimado a fazê-lo o contribuinte.

Em seu recurso, o contribuinte reitera os termos de sua impugnação, alegando que a decisão recorrida teria desconconsiderado os comprovantes de transferência bancária, limitando-se ao fato de que os contratos de mútuos celebrados não poderiam ser considerados por não terem sido assinados por testemunhas, ignorado completamente a documentação acostada, sem qualquer justificativa plausível.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, ao contrário do que alegado pelo recorrente, entendo que a decisão recorrida realizou uma análise minuciosa do caso concreto, tecendo considerações sobre a ausência de comprovação efetiva dos mútuos pretensamente firmados, não tendo se limitada a exigir a assinatura por testemunhas, como pretende levar a crer o recorrente, estando devidamente motivada de acordo com os seguintes fundamentos:

- (i) Ausência de documentos que comprovassem os registros contábeis;
- (ii) Existência de discrepância entre a data do contrato e registro contábil (19/12/2011);
- (iii) A representação dos dois pólos (credor e devedor) é feita pela mesma pessoa (Sr. Carlos Seara);
- (iv) No instrumento contratual, constata-se a avença da transferência do recurso pelo mutuante não para o mutuário, como seria de praxe, mas diretamente a duas empresas, aparentes credoras da Jatobá, nas datas de 28/09/2011 (R\$ 350.000,00) e 14/12/2011 (R\$ 198.000,00);

- (v) A empresa Dal Pont & Advogados Associados, beneficiária de R\$ 198.000,00 pelo empréstimo estabelecido, não é mencionada no registro contábil, enquanto a AGS – Desenvolvimento e Participações Ltda, ali faria jus a valor menor (R\$ 257.990,00) do que o percebido em função do mútuo (R\$ 350.000,00). Esta situação, atrelada ao fato de não haver qualquer explicação acerca da motivação do repasse realizado pelo mutuante a AGS – Desenvolvimento e Participações Ltda e Dal Pont & Advogados Associados, diferente do que ocorre no registro contábil (compra e venda de imóveis), não nos permite estabelecer qualquer vinculação;
- (vi) No que tange ao instrumento particular estabelecido entre a JATOBÁ (mutuante) e a empresa Tibagi – Engenharia e Construções Ltda (mutuária), firmado em 16/12/2011 (fls 2818-2821), não merece melhor sorte. Primeiro porque, além de padecer dos mesmos vícios de formalidade já elencados (ausência de registro e falta de testemunhas), intui no leitor a impressão que seu conteúdo trata-se de uma peça de ficção;
- (vii) A mutuante JATOBÁ, que precisou valer-se do sócio para aquisição de imóveis em 28/09/2011, agora empresta dinheiro. Assumida como verdadeira a ocorrência de repasses ao longo do ano, infere-se que as datas contidas no item 1.1 são fictas. Some-se a isto o já referido descompasso de valores com o registro contábil e a ausência de menção às pessoas física e jurídica ali referidas (Sr Germano Birckholz Vieira e AGS), impossibilitando o estabelecimento de qualquer liame entre as partes;
- (viii) Adite-se também o tempo relâmpago de vigência do mútuo, vez que realizado em 16/12/2011 e cumprido até 19/12/2011, e a completa impossibilidade de se fazer qualquer vinculação com as operações anteriores;
- (ix) Em relação ao empréstimo entabulado entre o Sr Carlos Seara (mutuante) e AGS – Desenvolvimento e Participações Ltda (mutuária) em 28/09/2011 (fls 2823-2830), nota-se que seu objeto, qual seja o empréstimo de R\$ 5.050.000,00, é muito superior ao registro contábil que se pretende argüir (R\$ 257.990,00), tampouco a operação envolveria a pessoa jurídica JATOBÁ, vez que a parte seria seu sócio. Registre-se as já notadas ausência de formalidades e até mesmo assinatura do mutuante;
- (x) Ainda quanto a esta contratação, observo uma única data coincidente com o mútuo envolvendo o recorrente e a sociedade JATOBÁ (28/09/2011), porém o repasse contratado de R\$ 500.000,00 não coincide com o registro contábil providenciado por aquela sociedade (R\$ 257.990,00 – fl 47);
- (xi) Resta acostado, tão somente, o comprovante de fl 2836 no valor de R\$ 198.000,00 dirigido a Dal Pont Adv e Associados, contudo, o valor ali expresso e pessoa jurídica beneficiária não coincidem com o registro contábil, que apresenta, respectivamente, R\$ 299.705,00 e Sr Germano Birckholz Vieira.

Percebe-se, pois, que a decisão recorrida teceu inúmeras considerações sobre a ausência de pertinência probatória dos documentos acostados aos autos, e a impossibilidade de se estabelecer qualquer vinculação entre valores e pretensos contratos de mútuo, sobretudo em um contexto de operações entre partes relacionadas, sendo que esse posicionamento coincide com o exame dos autos por parte deste Relator.

Não há como acatar a tese de defesa, pois a prova dos autos não é capaz de se estabelecer qualquer vinculação com as operações mencionadas pelo contribuinte, sobretudo levando em consideração as seguintes inconsistências, cujo ônus da prova de demonstrar em sentido contrário o sujeito passivo não se desincumbiu: (i) ausência de exata correspondência com os registros contábeis; (ii) discrepância entre data do contrato (28/09/2011) e registro contábil (19/12/2011); (iii) representação dos dois pólos (credor e devedor) pela mesma pessoa;

(iv) transferência do recurso pelo mutuante não foi para o mutuário, mas diretamente a duas empresas, aparentes credoras da JATOBÁ, nas datas de 28/09/2011 (R\$ 350.000,00) e 14/12/2011 (R\$ 198.000,00); (v) empresa Dal Pont & Advogados Associados, beneficiária de R\$ 198.000,00 pelo empréstimo estabelecido, não é mencionada no registro contábil; (vi) a AGS - Desenvolvimento e Participações Ltda, ali fazia jus a valor menor (R\$ 257.990,00) do que o percebido em função do mútuo (R\$ 350.000,00); (vii) ausência de demonstração da capacidade financeira da JATOBÁ para emprestar recursos, já que precisou valer-se do sócio para aquisição de imóveis em 28/09/2011; (viii) descompasso de valores com o registro contábil e a ausência de menção às pessoas física e jurídica ali referidas (Sr Germano Birckholz Vieira e AGS), impossibilitando o estabelecimento de qualquer liame entre as partes; (ix) tempo relâmpago de vigência do mútuo, vez que realizado em 16/12/2011 e cumprido até 19/12/2011, e a completa impossibilidade de se fazer qualquer vinculação com as operações anteriores etc.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

2.3.5. Ganho de Capital – Doação de Cotas do Fundo Muralha.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 51 e ss), as premissas adotadas pela fiscalização para a apuração do ganho de capital relativo ao Fundo de Investimentos Multimercado Crédito Privado Muralha, foram as seguintes:

[...] III.2.3. Doação, pelo contribuinte, de 20.476.370,4252504 cotas do BRADESCO FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO MURALHA (CNPJ nº 04.968.651/0001-20), em 13/06/2017

174. Em 13/06/2017, o contribuinte, cotista do BRADESCO FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO MURALHA (aqui chamado também, para fins didáticos, de “FUNDO MURALHA”), doou a totalidade de suas cotas – equivalente a 20.476.370,4252504 cotas – para seus 04 (quatro) filhos (BETTINA DE SOUZA PINTO MURADÁS, DANIELLA DE SOUZA PINTO MURADÁS NARDONI, GUILHERME DE SOUZA PINTO MURADÁS e MÁRCIA DE SOUZA PINTO MURADÁS), pelo valor total de R\$136.544.532,30.

175. Essa operação está demonstrada no “Instrumento Particular de Doação”, firmado em 28/12/2016; nos “Recibos de Quitação Parcial de Doação”, firmados pelos Donatários em 13/06/2017 (todos apresentados pelo contribuinte em resposta, de 08/06/2020, ao Termo nº 05 – Intimação Fiscal, de 11/05/2020, como Anexos III e IV, respectivamente), e no Extrato Mensal, do período 01/06/2017 a 13/06/2017, que instrui a resposta de 29/11/2019 ao Termo nº 01 – Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 30/09/2019 (Anexo VII; Doc 07.A).

176. O “FUNDO MURALHA” foi constituído em 16/07/2002, conforme informação constante do site da CVM, e recebeu a primeira aplicação do contribuinte em 14/08/2002, que adquiriu, nessa data, 13.834.484,6248614 cotas, como demonstra o Extrato Mensal, do período 01/02/2002 a 01/04/2003, fornecido por ele como Anexo V da resposta de 08/06/2020, mencionada no parágrafo anterior.

177. Em 13/06/2017 – data da doação em análise –, o “FUNDO MURALHA” era administrado pela BEM - Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. (CNPJ nº 00.066.670/0001-00) e gerido BRAM - Bradesco Asset Management S.A. Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (CNPJ nº 62.375.134/0001-44), conforme Regulamento então vigente, de 02/06/2017.

178. Analisando-se esse Regulamento, de 02/06/2017 e vigente em 13/06/2017 – data da doação – e comparando-o com o imediatamente anterior, de 08/06/2016, constata-se

que até 01/06/2017 esse Fundo existia sob a forma de condomínio aberto, com prazo indeterminado de duração e destinado à captação de recursos de investidores qualificados. A partir de 02/06/2017, tornou-se condomínio fechado, alterando-se, pois, o regime de tributação dos rendimentos das cotas, sob o enfoque da pessoa física.

179. Até 01/06/2017, enquanto o Fundo era condomínio aberto, o imposto de renda, calculado pela alíquota de 15%, incidia na fonte, sobre os rendimentos auferidos pelos cotistas do Fundo, semestralmente, no último dia útil dos meses de maio e novembro de cada ano, mediante redução de cotas desses cotistas em valor equivalente ao tributo devido (sistemática “come-cotas”), como exposto nos parágrafos 165 e 166 deste Termo.

180. Já a partir de 02/06/2017, com a transformação do “FUNDO MURALHA” em condomínio fechado, o imposto de renda, incidente sobre os rendimentos, passou a ser devido apenas na amortização ou no resgate das cotas, o qual poderia ocorrer em decorrência do término do prazo de duração ou da liquidação antecipada do Fundo, mantendo-se, nesses casos, a tributação na fonte.

181. Deve-se ressaltar que o imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos inerentes às cotas do Fundo, como exposto no parágrafo anterior, difere-se do imposto de renda incidente sobre os ganhos auferidos com a alienação dessas cotas a terceiros, que apenas é permitida, por lei, no âmbito dos fundos de investimento constituídos sob a forma de condomínio fechado.

182. Portanto, na perspectiva do contribuinte, houve a tributação, na fonte, dos rendimentos auferidos até 01/06/2017, na sistemática “come-cotas”, e, no momento da alienação (mediante doação), de suas 20.476.370,4252504 cotas desse Fundo, deveria ter havido a apuração do ganho de capital e, consequentemente, a tributação espontânea desse, segundo as regras aplicáveis aos ganhos de capital auferidos por pessoa física na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

183. Conforme o cálculo efetuado em planilha, cuja imagem segue adiante, em 02/06/2017 – data da transformação do “FUNDO MURALHA” em condomínio fechado –, o saldo de cotas do contribuinte eram as mesmas 20.476.370,4252504 cotas, doadas, ao valor unitário de R\$6,6499272 e, assim, ao custo total de R\$136.166.372,65.

184. Entre a transformação do “FUNDO MURALHA” em condomínio fechado, em 02/06/2017, e a doação, pelo Sr. Carlos, de suas 20.476.370,4252504 cotas desse Fundo, em 13/06/2017, não houve novas aplicações, nem amortizações e nem resgates, mantendo-se, portanto, o mesmo valor de custo apurado em 02/06/2017: R\$136.166.372,65.

185. Subtraindo-se, esse custo de R\$136.166.372,65, do valor da doação das 20.476.370,4252504 cotas, que foi R\$136.544.532,30, constata-se que houve diferença positiva – ou seja, ganho capital –, no montante de R\$378.159,66, sobre o qual incide o imposto de renda no valor de R\$56.723,94, não recolhido espontaneamente pelo contribuinte.

Em relação ao ganho de capital oriundo da doação das cotas do Fundo Muralha, administrado pelo Banco Bradesco S/A, o recorrente reitera os termos de sua impugnação, alegando que a cobrança deveria ser afastada, com fundamento nos arts. 16 e 17, da IN nº 1.585/2015, vez que seria de responsabilidade da fonte pagadora. Relembra a existência de declaração e e-mail daquela instituição, atestando o recolhimento em 23/06/2017 do montante de R\$ 71.671,32, em nome e CNPJ da Bem DTVM, administrador do bem.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

Conforme demonstrado anteriormente, a pessoa física que realizar doação em adiantamento de legítima, por meio da transferência de bens e direitos, poderá fazê-lo pelo valor em que constante de sua declaração de rendimentos, não incorrendo em ganho de capital, como ainda por importância superior, caso em que a diferença a maior será tributável a título de ganho de capital, **sendo que, nessa hipótese, cabe ao inventariante, doador ou ex-cônjuge, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto, nos termos do art. 23, § 2º, II, da Lei nº 9.532/97.**

Assim, no caso específico de doação em adiantamento de legítima de ações, o inciso II do § 2º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece que o doador deve ser o responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda, caso haja ganho tributável, já que tal espécie de transferência deve seguir as regras aplicáveis à tributação do ganho de capital da pessoa física. Não há que se falar em responsabilidade da administradora do fundo de investimento pela retenção do IR.

Este entendimento foi externado pela Receita Federal do Brasil, por meio da Coordenação-Geral de Tributação, formalizou a Solução de Consulta nº 91 – Cosit, de 21 de junho de 2021, cabendo destacar os seguintes trechos:

[...] 21. Quanto à responsabilidade pela retenção do IR, caso a doação em adiantamento de legítima seja efetuada por valor superior ao valor constante da DIRPF do doador, apesar de a regra geral para os fundos fechados dispor que o imposto deve ser retido pelo administrador do fundo ou pela instituição que intermediar recursos por conta e ordem de seus clientes, para aplicação em fundos de investimento administrados por outra instituição, conforme os incisos I e II do art. 17 da IN RFB nº 1.585, de 2015, no caso específico de doação em adiantamento de legítima de cotas de fundo fechado de investimento em ações, as disposições contidas no inciso II do art. 16 da IN RFB nº 1.585, de 2015, em conjunto com o inciso II do § 2º do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelecem que, nesse caso, o doador deve ser o responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda, caso haja ganho tributável, já que tal espécie de transferência deve seguir as regras aplicáveis à tributação do ganho de capital da pessoa física.

22. Cumpre esclarecer que os entendimentos proferidos nesta Solução de Consulta também são compatíveis na hipótese de sucessão causa mortis de cotas de fundos fechados de investimentos em ações, seguindo, assim, as regras tributárias definidas no art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997.

23 Por fim, quanto à menção do consulente à SC Cosit nº 383, de 2014, e ao art. 65 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, é possível constatar que tratam de espécie diferente de fundo de investimento, não influenciando na solução da presente consulta tributária.

Sendo assim, entendo que andou bem a decisão recorrida, ao exigir como elemento de prova hábil para a comprovação o DARF em nome do sujeito passivo, ora recorrente, especialmente quando DIRF entregue pelo administrador do Fundo Muralha não retorna recolhimento de valor e código de arrecadação coincidentes (**4600 - Imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos**), tampouco são encontrados recolhimentos nos sistemas da Receita Federal.

Dessa forma, as declarações e comunicações do Banco Bradesco S/A, contidas às e-fls. 2838-2849 são insuficientes para a comprovação do alegado, não havendo como afastar a acusação fiscal.

Portanto, sem razão ao recorrente.

2.3.6. Ganho de Capital – Doação de Cotas do Fundo Expoente.

Em relação ao ganho de capital em epígrafe, relativo à doação de 62.669.173,601 cotas do Fundo fechado Expoente, ocorrida em 23/12/2015 e cuja motivação segue descrita nos itens 160-173 do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 48-50), conforme bem pontuado pela decisão recorrida, uma vez que lastreia-se em premissas similares e já analisadas para o Fundo Muralha, não tendo sido abordadas razões de mérito na peça recursal, nem trazidos aos autos elementos de prova, não há como afastar a acusação fiscal.

3. Do Recurso Voluntário interposto pela responsável solidária Sra. Ilze Liane de Souza Pinto Muradás.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 3040 e ss), a responsável solidária reitera os termos de sua impugnação, alegando, em síntese, a “necessidade de ser excluída do polo passivo do auto de infração, haja vista que não está relacionada com o suposto fato gerador apurado pela Fiscalização, bem como pelo fato de não ter sido realizada qualquer individualização ou demonstração de condutas que pudessem de alguma forma justificar sua responsabilidade”.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão, pois, no caso em questão, as operações foram realizadas na constância do casamento, situação esta em que a fiscalização poderia optar pelo lançamento integral em qualquer um dos conjugues, pois o bem se tratava de interesse comum da sociedade conjugal.

Como razões de decidir, utilizo os fundamentos adotados no Acórdão nº 2201-005.121, que trata de situação análoga a dos autos, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, datado de 08 de maio de 2019, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

[...] De fato, não é a sociedade matrimonial que determina a solidariedade, mas, como se verifica na situação em tela, o interesse econômico em comum no resultado da operação que constitui hipótese de incidência tributária. Isso porque, por se tratar de comunhão universal de bens, todos os bens e direitos pertencem a ambos os cônjuges, assim, o provento econômico proveniente da alienação das participações societárias da Vanguarda beneficiará ambos.

Portanto, a controvérsia em questão subsume-se em identificar a possibilidade de responsabilização solidária pelo crédito tributário, em razão da sociedade conjugal. O art. 124 do CTN assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Demonstrada a hipótese de interesse comum e a existência de solidariedade, faz-se necessário esclarecer que o entendimento esposado no recurso voluntário, de que apenas o interesse jurídico possibilita a responsabilização, não encontra amparo na legislação

tributária, pois o parágrafo único do art. 6º do RIR 1999 possibilita que a tributação de bens em comum possa se dar em relação a apenas um dos cônjuges. Vejamos:

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de:

I - cem por cento dos que lhes forem próprios;

II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. **Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.** (Grifei)

Por certo, o dispositivo destacado encontra suporte, dentre outros, no parágrafo único do art. 124 do CTN o qual estatui que a solidariedade não comporta benefício de ordem, podendo nesse caso o lançamento ser oposto contra quaisquer dos solidários ou ainda contra todos eles, a juízo da autoridade lançadora, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Neste sentido, entende o CARF

GANHO DE CAPITAL. SOLIDARIEDADE DE FATO. CÔNJUGES. BEM COMUM DO CASAL.

Os cônjuges são solidários no cumprimento da obrigação tributária decorrente de alienação de bem comum do casal.

(Acórdão nº 2401-004.607, 4ª Câmara, 1ª turma ordinária, sessão de 8 de fevereiro de 2017).

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. SOLIDARIEDADE.

O imposto relativo ao ganho de capital decorrente da alienação de bens adquiridos no âmbito da sociedade matrimonial pode ser lançado contra todos ou **um dos cônjuges em razão da solidariedade.**

(Acórdão nº 2402-006.091, 4ª Câmara, 2ª turma ordinária, sessão de 3 de abril de 2018).

A opção, facultada pelo legislador tributário está, ainda, em consonância com o que dispõe a lei civil, sendo permitido ao credor escolher de qual quais devedores irá exigir a prestação. Estes são os termos do art. 275 do Código Civil:

Seção III

Da Solidariedade Passiva

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores.

No caso em tela, em que pese apenas o RECORRENTE Adriano Xavier Pivetta constar como titular das ações, é certo que os bens móveis que deram origem ao ganho de capital ora exigido estão abarcados pela sociedade conjugal, posto que submetido ao

regime de comunhão universal de bens, o que torna irrelevante a data da aquisição dos bens, porque comuns a ambos os cônjuges, independentemente do momento do matrimônio.

Portanto, não apenas o matrimônio, mas a sociedade conjugal instaurada a partir dele, constitui hipótese suficiente à configuração do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Isto posto, não merece prosperar a pretensão da RECORRENTE, Marines Pivetta, de ser excluída da relação tributária em questão, posto que demonstrado o interesse na realização do fato gerador, devendo ser exigida, em solidariedade, pela satisfação do crédito.

Conforme bem consignado pela decisão recorrida, não há como deixar de atribuir a responsabilidade solidária na apuração do ganho de capital, vez que, em virtude do regime de comunhão universal que a une ao cônjuge varão, tornou-se igualmente proprietária dos três bens móveis doados (ações e cotas), os quais, portanto, constituem bens comuns ao casal (meação). Logo, ambos os meeiros perfizeram o papel de contribuintes perante a legislação de regência do ganho de capital quando da doação (alienação) dos bens comuns.

Dessa forma, evidenciada a alienação de bem comum por ambos os cônjuges, cabível a imputação da responsabilidade tributária à esposa do contribuinte, ora recorrente, com espeque no art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite