



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

Processo nº 11516.723378/2012-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.690 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de abril de 2017
Matéria IRPF. EMPRÉSTIMO A SÓCIO. PERDÃO DE DÍVIDA.
Recorrente MARIO KENJI IRIÊ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Estando o fato jurídico que ensejou o lançamento pela autoridade fiscal devidamente demonstrado no instrumento de autuação, permitindo ao sujeito passivo o exercício do seu direito de defesa, nos termos da legislação processual tributária, descabe a declaração de nulidade do feito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. PERDÃO DE DÍVIDA. DOAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

É da essência do perdão de dívida a existência de acréscimo patrimonial por parte do beneficiário (devedor). Para fins da legislação do imposto sobre a renda da pessoa física, o fato jurídico terá repercussão tributária sempre que caracterizado o acréscimo patrimonial nos termos da regra-matriz de incidência, e não houver isenção estabelecida na lei. Escapa à tributação a efetiva doação, na acepção do direito civil.

Porém, o perdão de dívida pelo credor não implica, necessariamente, a ocorrência de doação, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova da natureza jurídica que se reveste a importância com que foi beneficiado na condição de devedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria, negar-lhe provimento. Vencidos o relator e os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andrea Viana Arrais Egypto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº. 02-49.454, da DRJ/BHE (fls. 92/98) que julgou improcedente a impugnação do ora recorrente, restando assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Exercício: 2008

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Evidenciado pelo exame da impugnação que o contribuinte compreendeu perfeitamente, o teor da imputação fiscal, deve-se rejeitar a arguição de nulidade do feito, dada a inexistência de qualquer prejuízo para a defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DENOMINAÇÃO.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma ou título.

Trata-se de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, exercício 2008, que formalizou o crédito tributário em razão da constatação de omissão de rendimentos.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 57/59), em procedimento de diligência fiscal na empresa MKJ Importação e Comércio, esta foi intimada a apresentar os livros fiscais da Makenji Administração e Comércio, incorporada pela primeira.

A empresa diligenciada (MKJ Importação e Comércio) atendeu à intimação e apresentou os livros relativos ao ano-calendário de 2007. Analisando os registros contábeis, livro Diário (fl. 47), a fiscalização informa que no dia 25/05/2007 consta o seguinte lançamento: "BAIXA DE VALORES DE MÚTUO - PERDA" no montante de R\$ 4.829.596,67.

Ainda segundo a autoridade fiscal, o valor corresponde a empréstimos concedidos ao sócio Mário Kenji, ora recorrente, conforme lançamento contábil constante à fl. 51.

Em sua declaração de ajuste anual, ano-calendário 2007, o contribuinte ora recorrente declarou o valor como sendo "EMPRÉSTIMO DA MAKENJI ADMINISTRAÇÃO

E COMÉRCIO LTDA. CNPJ NR. 03.514.756/0001-47, CUJO SALDO ATINGIU R\$ 4.829.596,67 EM 2007, TENDO SIDO PERDOADO".

Assim, iniciando-se a fiscalização do Sr. Mario Kenji Iriê (fls. 12/13), solicitando que fosse apresentado o contrato de empréstimo firmado com a empresa Makenji Administração e Comércio Ltda., bem como eventuais aditivos mediante os quais ele contraiu a dívida de R\$ 4.829.596,67, sendo solicitado, também, o contrato firmado para o perdão da dívida.

Não sendo apresentados esclarecimentos no curso da fiscalização, entendeu o AFRFB que o perdão da dívida constituiu rendimentos tributáveis pagos pela empresa ao sócio Mario Kenji.

Por essas razões, entendeu a fiscalização que o referido perdão de dívida, no valor de R\$ 4.829.596,67, constituiu rendimento tributável para o contribuinte, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713/88 e artigo 55, I e IV, do Decreto 3.000/99 (RIR/99):

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

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 55. São também tributáveis

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

(...)

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção;

Assim, entendeu que por ser o contribuinte sócio majoritário da empresa Makenji Administração e Comércio Ltda. e por esta não possuir lucros acumulados (nos termos da análise do Livro Diário, Balanço Patrimonial - fl. 48 e DIPJ, fls. 16 a 43), o recebimento do "direito (perdão da dívida)" seria tributado como lucro distribuído ao acionista ou sócio excedente ao escriturado, nos termos do item 51, § 4º, da IN 11/96:

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

Não sendo efetivada a ciência do contribuinte pela via postal, foi realizada a intimação via edital (fl. 73), sendo este afixado em 06/12/2012 e desafixado em 28/12/2012.

O contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 75/84), que resultou no julgamento do acórdão acima reproduzido.

Intimado do acórdão recorrido em 18/10/2013 (fl. 102), o ora recorrente apresentou, tempestivamente, o seu recurso voluntário de fls. 104/122 em 19/11/2013, alegando, em síntese:

a) preliminarmente, pleiteia a nulidade do auto de infração por falta de clareza na descrição do fato gerador e fundamentação legal, acarretando em cerceamento ao direito de defesa, posto que imputa-se no TVF de fls. 57/59 primeiramente omissão de rendimentos decorrentes de perdão de dívida e, na sequência, imputa-se a infração ao art. 51, § 4º, da IN SRF nº. 11/96, que trata da distribuição de lucros em valores excedentes aos lucros acumulados ou reserva de lucros;

b) incongruência entre os fatos narrados e a hipótese de incidência tributária, ante a ausência de comprovação de serviço prestado em troca do perdão de dívida, conforme determina o art. 55, I, do RIR/99;

c) o perdão de dívida, quando desacompanhado da efetiva contraprestação de serviços ao credor, configura-se como verdadeira doação, nos termos do art. 538 do Código Civil, independente da falta de contrato escrito caracterizando o negócio jurídico prévio a doação, que teria natureza de mútuo e o qual independe da formalização em contrato escrito;

d) apresenta os documentos que celebraram o empréstimo avançado entre o recorrente e Makenji Administração e Comércio Ltda. e o posterior perdão de dívida, caracterizando-se como doação (fls. 145/147);

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente - Da alegação quanto ao cerceamento ao direito de defesa

Alega o recorrente que a descrição dos fatos e a consequente imputação dos dispositivos legais infringidos, realizada pelo AFRFB, implicaria em cerceamento ao direito de defesa e, assim, o auto de infração estaria eivado de nulidade por ofensa do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Entendo que o fato que ensejou o lançamento pela autoridade fiscal está devidamente demonstrado no processo (OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DE PERDÃO DE DÍVIDA), sendo que, se incorreta, incongruente ou indevida vinculação à determinado dispositivo legal, é matéria a ser analisada no mérito do presente processo.

Nestes termos, como o artigo 59, II, do Decreto 70.235/72 considera nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e esta não se configura no presente caso, afasto a preliminar alegada pelo recorrente.

Mérito

a) Da Omissão de Rendimentos

Conforme descrito acima, o lançamento se deu pela imputação de omissão de rendimentos do recorrente ante a verificação de "perdão de dívida" realizado pela empresa Makenji Administração e Comércio Ltda (03.514.756/0001-47), da qual era sócio.

Importante entender qual fora a conclusão fiscal para a realização do lançamento. Para melhor elucidação, reproduzo o TVF (fls. 58/59):

3 – INFRAÇÕES APURADAS.

RENDIMENTOS RECEBIDOS POR SÓCIOS DE EMPRESAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDOS EXCEDENTE AO ESCRITURADO.

Conforme já exposto neste termo, em 05 de maio de 2007 foi perdoada a dívida do sócio Mario Kenji Irie, no valor de **R\$ 4.829.596,67** pela empresa. Este perdão constitui rendimento tributável para o contribuinte, conforme determina a legislação transcrita abaixo :

Lei nº 7.713/88.

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

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” \

Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

“Art. 55. São também tributáveis :

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

(...)

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção;”

Neste caso, o contribuinte era sócio majoritário da empresa Makenji Administração e Comércio Ltda. e, **como a empresa não possuía lucros acumulados** (Livro Diário, Balanço Patrimonial – fls. 48 e Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, fls. 16 a 43), **o recebimento do direito (perdão da dívida) está sendo tributado como lucro distribuído ao acionista ou sócio excedente ao escriturado** nos termos do item 51 e parágrafos da IN 11/96.

Instrução Normativa SRF 11/96.

“Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.”

No Auto de Infração (fl. 62) assim está descrita a infração e são mencionados os dispositivos legais tidos por infringidos:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 RENDIMENTOS RECEBIDOS POR SÓCIOS DE EMPRESAS
OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO (REAL, PRESUMIDO OU ARBITRADO) EXCEDENTE AO ESCRITURADO

Rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Real, excedente ao valor escriturado, sob forma de perdão da dívida, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	4.829.596,67	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 3, § 4º, da Lei 7.713/88

Art. 51, parágrafos 1º e 4º, da Instrução Normativa SRF 11/96

Art. 37, 38, 55, Incisos I e IV, 83, 654, 662 e 666 do RIR/99

Art. 1º, inciso I e parágrafo único, da Medida Provisória nº 340/06

Assim, duas são as situações a serem analisadas: a incidência da tributação sobre o perdão de dívida e a eventual distribuição de lucros excedentes ao escriturado pela pessoa jurídica.

Primeiramente, quanto ao perdão de dívida, vejamos o disposto na legislação utilizada pelo AFRFB:

RIR 99

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

*I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida **em troca de serviços prestados**; (grifamos)*

Lei 7.713/88

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Ora, o art. 55 do RIR/99 possui clareza absoluta ao determinar a tributação nos casos de perdão ou cancelado de dívida quando estes são realizados "**em troca de serviços prestados**".

Vê-se dos autos que não há qualquer demonstração, pela autoridade fiscal, de que referido perdão tenha se dado em troca de serviços prestados. Tampouco houve qualquer tentativa de aprofundamento da fiscalização nesse sentido.

Assim, nos termos da legislação trazida no presente auto de infração, não há como se imputar a tributação do perdão de dívida realizado neste processo administrativo fiscal por simples ausência de enquadramento do fato à norma tida por infringida, já que ausente a comprovação de que serviços tenham sido prestados em troca do perdão ou cancelamento da dívida.

Neste sentido este Conselho:

PERDÃO DE DÍVIDA. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO TRIBUTAÇÃO. O perdão de dívida do sócio junto à empresa, sem vínculo atestado com prestação de serviços, mesmo que viabilizado por operações irregulares não enseja a tributação pelo imposto de renda, tendo em vista o inciso I do art. 55 do RIR/99, bem como o entendimento esposado pela administração tributária. (CARF, Acórdão n.º 2402-005.298. PAF n.º 10166.723403/2014-03. Sessão de 12/05/2016. 2ª T.O., 4ª Câmara, 2ª Seção)

Em decorrência do referido perdão de dívida, o AFRFB entendeu por tributar referido ato como sendo distribuição de lucros da pessoa jurídica excedentes ao escriturado.

Em que pese a alegação, que até mesmo se apresenta confusa ou desconexa, entendo não haver no presente caso "distribuição de lucros" ao ora recorrente.

Ressalte-se não haver dispositivo legal indicado pelo AFRFB como infringido. Utiliza-se da Instrução Normativa SRF nº. 11/1996, que possui a seguinte redação:

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

O referido dispositivo deve ser aplicado nos casos em que se verifique, na relação estabelecida entre pessoa jurídica e sócio, a distribuição de lucros ou dividendos pagos ou creditados. Todavia, o ato praticado deve ser a distribuição de lucros (seja via pagamento ou creditamento), não havendo autorização, via o referido dispositivo, para que este seja aplicado por analogia para outras operações.

Ressalte-se que a legislação prevê outras formas de apuração de omissão de receitas, como distribuição disfarçada de lucros, por exemplo. O que não foi feito no presente caso, como apresentado.

Isto posto, não havendo conexão entre os fatos apresentados pela fiscalização ao direito apontado como infringido, entendo que o lançamento deve ser declarado insubsistente, por ausência de subsunção do fato à norma e assim ofensa ao artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar 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.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, NO MÉRITO, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia para discordar do ponto de vista exposto pelo I. Relator no tocante ao mérito do recurso voluntário.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, e tendo em vista as informações da Declaração de Ajuste Anual, relativamente ao ano-calendário 2007, a autoridade lançadora intimou tanto a pessoa física (devedora), ora recorrente, quanto a pessoa jurídica (credora) da qual é sócio majoritário, para apresentar os contratos de empréstimos, eventuais aditivos e o instrumento de perdão da dívida do declarante, no valor indicado de R\$ 4.829.596,67. Não houve manifestação, limitando-se ambos intimados a solicitar prorrogações de prazo (fls. 12/13, 53/54 e 57/59).

Como se observa, não foram disponibilizados à fiscalização sequer os documentos triviais para o aprofundamento da ação fiscal.

Quando se pactua um empréstimo em dinheiro, conforme alegado pelo contribuinte, não há acréscimo patrimonial, eis que se configura um incremento simultâneo, no mesmo patamar, de bens e obrigações. Contudo, o perdão dessa dívida, igualmente declarado pelo contribuinte, acarreta o aumento do patrimônio, dada a supressão do passivo sem a redução dos bens.

É da essência do perdão da dívida, portanto, a existência de acréscimo patrimonial por parte do beneficiário (devedor). Via de regra, o fato jurídico amolda-se à tributação do imposto sobre a renda da pessoa física. Porém, uma vez perfeitamente delimitadas as suas características no caso concreto, deve-se verificar se tal fato está mesmo alcançado pela tributação, dados os contornos específicos da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda e, caso esteja, se não existe norma de isenção.

Por isso, diante da falta de colaboração do contribuinte e da empresa, os quais deixaram de atender às intimações para apresentação dos documentos básicos que lastreavam o suposto negócio jurídico efetuado entre as partes, tenho para mim acertada a conduta do agente fiscal em realizar o lançamento como rendimento tributável na pessoa física, caracterizando a omissão de rendimentos.

Considerando a qualidade de sócio majoritário da pessoa jurídica, bem como a inexistência de lucros acumulados, o fato de a autoridade fiscal classificar a omissão de rendimentos advindo do perdão da dívida como distribuição de lucros pela empresa em valor superior ao escriturado não significa, a meu sentir, vício algum ou incorreção no lançamento tributário.

Em qualquer hipótese, é bom que se diga, a constituição do crédito tributário está escorada no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, reproduzido no Termo de Verificação Fiscal:

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

(...)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

(GRIFEI)

O próprio § 4º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, transcrito pela autoridade fiscal, retira seu fundamento no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

À vista disso, não há, ao contrário do defendido pelo recorrente, qualquer tipo de incongruência entre os fatos apurados pela fiscalização e a hipótese de incidência tributária invocada. O que se nota é que, de maneira conveniente e alinhada a seus interesses, o recorrente conduz seu discurso no sentido de uma indevida inversão do ônus da prova quanto à natureza e às circunstâncias do perdão de dívida.

A decisão de piso bem destacou que a tese do perdão de dívida exige os devidos esclarecimentos e comprovação pelo interessado, na medida em que "*ao registrar a perda em sua contabilidade a empresa deve ter em seu poder os documentos suporte que comprovam o evento contábil. Não bastam a escrituração contábil da empresa e a simples informação na declaração de ajuste do contribuinte. O contribuinte na condição de sócio deveria apresentar o contrato com a cláusula que trata do perdão da dívida ou contrato específico identificando as condições que o desobrigam do pagamento.*" (fls. 96).

De maneira tal que a acusação fiscal foi clara e unívoca em relação aos motivos da constituição de ofício do crédito tributário em nome da pessoa física, vinculado à existência de omissão de rendimentos, o proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir todas as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão.

Com base nesse contexto fático e no tradicional critério de distribuição do ônus probatório, caberia ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar, utilizando-se da linguagem de provas, que o fato jurídico amoldava-se a alguma previsão em lei que afastava a tributação do imposto sobre a renda da pessoa física.

Nesse sentido, inclusive, o Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O recorrente pretende fazer crer, com amparo no prescrito pelo inciso I do art. 55 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que a tributação do montante recebido a título de perdão de dívida somente ocorrerá quando houver uma contraprestação em relação ao perdão ou cancelamento da dívida:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

(...)

É verdade que a Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Solução de Consulta nº 70, de 30 de dezembro de 2013, assim se pronunciou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PERDÃO OU CANCELAMENTO DE DÍVIDA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

O perdão ou cancelamento de dívida somente terá repercussão tributária para o beneficiário se corresponder à contraprestação de serviços ao credor.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 55, I.

A linguagem utilizada pelo órgão fazendário deve ser compreendida com a devida cautela. Não acredito, tendo em conta a familiar diretriz da linha interpretativa adotada pela Administração Tributária, com viés comumente restritivo, que suas conclusões extrapolam o comando em lei. A lei tributária não contém previsão de isenção para o ganho obtido com o perdão de dívida.

O que acontece é que a norma de incidência do imposto sobre a renda não engloba o acréscimo patrimonial decorrente da doação, na sua acepção jurídica própria do direito civil. Trata-se de hipótese de não incidência, a meu ver, cuja competência tributária com relação a tais acréscimos patrimoniais foi reservada pelo constituinte ao nível estadual, conforme o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

O art. 39 do RIR/99 sintetiza casos de rendimentos isentos e não tributáveis, não os diferenciando. O inciso XI compreende exatamente os rendimentos correspondentes a bens adquiridos por doação ou herança.

Evidentemente, o perdão de dívida em troca de serviços prestados não se subsume ao conceito de doação, a qual pressupõe, como característica inafastável desse instituto civilista, a conotação de liberalidade. Nada obstante, assim como a generosidade não se verifica se o benefício é decorrente de contraprestação de serviços, também não se confirmará quando associada ao adimplemento de obrigação resultante de fornecimento de bens ou de recompensas, por exemplo.

A aludida Solução de Consulta não dispensa a análise do caso concreto, de modo a evidenciar a ausência de prestação de serviço ou retribuição de qualquer espécie, competindo ao beneficiário a exibição ao Fisco Federal da documentação comprobatória da operação e de outros elementos que se fizerem necessários.

Para fins da legislação do imposto sobre a renda da pessoa física, o perdão ou cancelamento de dívida terá repercussão tributária sempre que caracterizado o acréscimo patrimonial nos termos da regra-matriz de incidência do tributo, e não houver isenção estabelecida na lei. A doação, devidamente caracterizada, não configura o acréscimo patrimonial a que alude o imposto.

Por sua vez, não constitui o perdão ou cancelamento de dívida, necessariamente, uma doação do credor ao devedor. Tal fato, o perdão da dívida, pode até equivaler a uma doação, sendo assim qualificado para efeitos tributários. Contudo, a prova da natureza jurídica de doação compete exclusivamente ao beneficiário dos rendimentos a esse título.

Na hipótese em apreço, o contribuinte não trouxe elementos capazes de comprovar a natureza jurídica de doação, de maneira a afastar a tributação da importância perdoada pelo imposto sobre a renda.

É importante ressaltar que o apontado empréstimo e o posterior perdão de dívida envolvem partes relacionadas, já que a pessoa física é ligada a empresa, na condição de sócio majoritário. Em tese, o perdão ou cancelamento de dívida é possível por inúmeros motivos, todavia normalmente vinculado a alguma contraprestação, de qualquer natureza, não caracterizando uma liberalidade. Isso fica mais evidente nos casos de atividade empresarial que persegue o objetivo de lucro, a exemplo da hipótese da pessoa jurídica da qual a pessoa física é sócia, cujo integral perdão da dívida a título de doação, com todo o respeito que merece o debate, é algo incomum e enigmático.

Na fase do procedimento investigatório, bem como na primeira instância do contencioso administrativo, como já dito alhures, não foram exibidos os documentos solicitados pela fiscalização. No entanto, com a interposição do recurso voluntário, o recorrente acostou aos autos as cópias dos alegados instrumentos formais relativos ao empréstimo avençado entre as partes e ao correspondente perdão da dívida concedido em seu favor (fls. 145/147).

A força axiológica como elemento de prova, na visão desse julgador, para o fim de comprovar a efetiva ocorrência do mútuo e, especialmente, do perdão da dívida, demonstrando a ocorrência de uma doação dos valores mutuados ao recorrente, é demasiadamente reduzida.

Os instrumentos particulares não se encontram devidamente averbados em registro público, a fim de que se possa cogitar de plena oponibilidade a terceiros, tal como o Fisco (art. 221 do Código Civil).

Além disso, é inaceitável fechar os olhos às circunstâncias que permeiam a relação entre credor e devedor. Assina os documentos a mesma pessoa física, Mário Kenji Iriê, ora recorrente, como representante da pessoa jurídica (mutuante/doador) e como pessoa física (mutuário/donatário). Não há como negar que é uma situação que pode levar a desvios de finalidade, confusão patrimonial, ausência de interesses opostos e favorecimento da pessoa física, o que exige a produção de prova incontestável dos fatos alegados.

Em suma, por todo o exposto linhas acima, a decisão de piso está incorretamente fundamentada e não merece reforma.

Logo, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess