



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.010150/2009-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.046 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente RENATA CHAGAS DE ASSUMPTÃO FARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

NULIDADE. VICIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.

O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária (típico erro de direito) constitui vício material impossível de ser convalidado.

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima, Alfredo Jorge Madeira Rosa e João Maurício Vital. Votou pelas conclusões a conselheira Fernanda Melo Leal, que manifestou interesse em apresentar declaração de votos.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, João Maurício Vital (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll. Substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Ricardo Chiavegatto de Lima, o conselheiro(a) Flavia Lilian Selmer Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *RENATA CHAGAS DE ASSUMPTÃO FARIA*, contra o Acórdão de julgamento que entendeu procedente a autuação fiscal e improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos anos-calendário 2005 e 2006, exercícios de 2006 e 2007, em razão de ganho de capital obtido na alienação de participação societária da empresa *Hudson Imports Company Ltda* a *Mozart Kraemer Litwinski*, CPF 280.005.796-34, da qual a recorrente tinha titularidade, no valor de R\$ 891.000,00, totalizando o lançamento na quantia de R\$286.668,47 (não atualizados).

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 13 a 27), houve um ganho de capital equivalente a R\$891.000,00, correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação – R\$900.000,00 – e o respectivo custo de aquisição – R\$9.000,00, o que representou 99% (noventa e nove por cento) do valor da venda realizada

Data de Recebimento A	Parcela Preço de Venda B	Ganho de Capital C (B x 99%)
04/07/2005	150.000,00	148.500,00
01/09/2005	99.012,21	98.022,09
03/10/2005	98.487,44	97.502,57
01/11/2005	99.078,36	98.087,58
01/12/2005	99.474,67	98.479,92
02/01/2006	99.464,73	98.470,08
01/02/2006	100.000,00	99.000,00
01/03/2006	100.000,00	99.000,00
03/04/2006	50.079,50	49.578,71

Consta ainda do Termo de Verificação Fiscal que:

A contribuinte informou na declaração de ajuste do exercício de 2006 que alienou a Mozart Kraemer Litwinski, a sua participação societária nas empresas Hudson Imports Ltda, CNPJ 00.524.208/0001-00, Hudson Imports Company Ltda, CNPJ 03.980.282/0001-29, MKL Consulting Ltda, CNPJ 04.845.262/0001-08 e Hudson Overseas Trading Limited, pessoa jurídica situada nas Ilhas Virgens Britânicas.

Declarou também rendimentos isentos auferidos no montante de R\$900.000,00, decorrentes da meação definida em acordo firmado na rescisão de pacto de convivência e dissolução de relacionamento com Mozart Kraemer Litwinski, processo 0024.00.079.006-3, que tramitou na 3ª Vara de Família da Comarca de Belo Horizonte. Os rendimentos foram recebidos em parcelas que totalizaram R\$550.000,00 em 2005 e R\$350.000,00 em 2006.

Após intimada, apresentou documentos relativos aos fatos declarados, que foram acostados às fls. 34 a 102, 107 a 111 e 116 destes autos.

Do Pacto de Convivência celebrado com Mozart Kraemer Litwinski em 16/06/2000, homologado em juízo e registrado junto ao 2º Registro de Títulos e Documentos de Belo Horizonte, a autoridade fiscal, dentre outros aspectos, constatou:

- Da cláusula 1 – Da Convivência e Objeto – que os pactuantes formalizavam regras e princípios para o futuro relacionamento e convivência de ambos, mas sem o objetivo de constituir casamento ou qualquer sociedade de fato quanto aos bens que cada um possuía ou viesse a adquirir dali em diante;

- Da cláusula 3 — Dos Negócios Celebrados por Cada Pactuante – Efeitos Patrimoniais – [...] deixavam previsto que eventuais sociedades comerciais e copropriedade futura entre os mesmos somente seriam comprováveis por escrito ou escritura, mediante formalização de acordo nos termos da legislação comercial e civil, jamais por presunção ou ilação de fato;

- Da cláusula 4 — Da Possível Aquisição de Bens Móveis ou Imóveis – [...]

aplicariam, quanto aos bens móveis ou imóveis adquiridos na constância de seu relacionamento/convivência, desde seu início até seu rompimento, os princípios do regime matrimonial da separação absoluta de bens (subcláusula 4.1), de forma que cada um dos pactuantes teria exclusivamente como seus, na qualidade de bens particulares e absolutamente incomunicáveis um ao outro, os que já possuía na época da formalização das regras do pacto (subcláusula 4.2), bem como os que no futuro viesse a adquirir a qualquer título ou por qualquer forma aquisitiva (subcláusula 4.4);

- Da cláusula 5 — Dos Frutos e Dívidas dos Pactuantes – [...] não se comunicariam, também, os frutos e rendimentos, ou os eventuais sub-rogados de quaisquer dos bens particulares de cada um, os quais teriam, assim, a qualidade de incomunicáveis um em relação ao outro, mesmo que percebidos, a qualquer título, na constância da convivência;

- Da cláusula 6 — Dos Requisitos para a Possível Aquisição de Bens, Constituição de Sociedades e Contas Bancárias – a) No caso de constituição de eventuais sociedades, cada um dos pactuantes gozaria pessoalmente de seus respectivos direitos [...], como se não fossem conviventes; b) [...]; c) [...]; d) Os pactuantes convencionavam que as quantias depositadas em eventuais contas conjuntas onde um deles figurasse como segundo titular seriam de propriedade exclusiva daquele que figurasse como primeiro titular.

No Acordo de Rescisão do Pacto de Convivência e de Dissolução do Relacionamento as partes declararam que:

- No transcurso do relacionamento, constituíram, em comum, as sociedades Hudson 26210001/08, e "Colors of the Earth Inc.", [...], e tinham R\$900.000,00 (novecentos mil reais); Imports Company Ltda., CNPJ 03.980.28210001-29, MKL Consulting Ltda., CNPJ 04.845.

- Todos os demais bens adquiridos após a homologação do pacto de convivência não constituíam patrimônio comum dos conviventes, pertencendo individualmente ao seu respectivo titular e não fazendo parte, portanto, da repartição patrimonial objeto do acordo, que se limitaria às três empresas supracitadas e aos R\$900.000,00 (novecentos mil reais);

- O patrimônio comum dos conviventes seria repartido, ficando Mozart Kraemer Litwinski com a totalidade das quotas das empresas e Renata Chagas de Assumpção Faria com o valor de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), [...].

A autoridade fiscal ressalta que os termos do acordo de rescisão não se coadunam, de um lado, com a realidade dos fatos ocorridos no mundo jurídico e, de outro, com as regras e princípios estabelecidos nas cláusulas transcritas do rescindido pacto de convivência.

Destaca que a contribuinte não poderia ter acordado, na data de 01/07/2005, transferir para o Sr. Mozart as cotas do capital da empresa MKL Consulting Ltda, visto que, em data anterior (07/06/2005), transferiu a totalidade dessas cotas ao sócio Yuri Ferreira Litwinski (filho do Sr. Mozart), CPF 053.701.607-40, conforme registros existentes no Cartório de Títulos e Documentos e de Pessoas Jurídicas de Nova Lima-MG.

De igual modo ocorre com as ações da pessoa jurídica "Colors of the Earth Inc.", pois, de acordo com o documento intitulado "Written Resolutions of the Directors and Shareholders", firmado em abril de 2005, a totalidade dessas ações foi transferida a Michele Ferreira Litwinski (filha do Sr. Mozart), CPF 017.281.946-60.

Além disso, embora o acordo de rescisão estabeleça a repartição de um patrimônio comum, constituído no transcurso do relacionamento, representado pelas sociedades Hudson Imports Company Ltda., MKL Consulting Ltda. e "Colors of the Earth Inc.", assim como pela importância de R\$ 900.000,00, os termos do pacto de convivência desautorizam o reconhecimento da constituição de qualquer patrimônio que possa ser considerado comum aos conviventes, de modo que não caberia ao referido acordo tratar da repartição de um patrimônio comum que nunca se formou.

Concluiu a autoridade fiscal que a situação de fato verificada no momento da dissolução do pacto foi a de uma operação de compra e venda de participações societárias, em que a Sra Renata vendeu ao Sr Mozart sua participação no capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda (participação esta exclusivamente sua, na qualidade de bem particular), e recebeu pela venda a quantia de R\$ 900.000,00 (esta pertencente exclusivamente ao senhor Mozart, na qualidade de bem particular).

Ressalta que a própria contribuinte informa na DIRPF/2006 (linha 05 do quadro 9) que vendeu para o Sr Mozart, em 01/07/2005, as 9.000 quotas do capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda.

Salienta que os termos do acordo de rescisão do pacto de convivência buscaram construir uma situação fictícia na qual um suposto patrimônio comum, representado pela sociedade Hudson Imports Company Ltda. e pela importância de R\$ 900.000 (novecentos mil reais), estaria sendo meado. Com amparo nessa situação fictícia, o valor de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), recebido pela senhora Renata em contrapartida da entrega de sua participação no capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda., foi declarado pela fiscalizada como rendimento isento decorrente de meação patrimonial em virtude de dissolução de pacto de convivência.

Frisa que a não ocorrência da pretendida situação foi devidamente revelada, a partir das verificações relatadas acima, sendo que a verdadeira situação de fato conhecida no curso do procedimento fiscal foi a de realização de um negócio de compra e venda de participação societária.

Os demais procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões acerca do lançamento, encontram-se detalhadamente relatados no Termo de Verificação Fiscal mencionado.

O enquadramento legal encontra-se registrado às fls. 5 a 12.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 421 e seguintes a recorrente reproduz as mesmas razões de sua impugnação, quais sejam:

“Nulidade do Lançamento

Diz que o lançamento é nulo porque a fiscalização arbitrou o valor de transferência de participação societária, sem observar os procedimentos previstos no art. 148 do CTN, art. 20 da Lei nº 7.713/88, art. 96, § 3º da Lei nº 8.383/91 e arts. 124 e 125, § 3º do

RIR/99.

Afirma que o arbitramento se evidencia porque o valor de R\$ 900.000,00, em momento algum, referiu-se à transferência das cotas da empresa Hudson Imports Company Ltda, mas sim, ao valor que os conviventes tinham de patrimônio comum quando a união estável foi extinta.

Sustenta que somente se as declarações da contribuinte não merecessem fé o arbitramento poderia ser feito. Assim mesmo, mediante processo regular, assegurada a avaliação contraditória do valor dos bens ou direitos e, não, como no caso, que foi feito de forma unilateral, sem qualquer participação da contribuinte.

Salienta que os critérios previstos no artigo 123 do RIR, de 1999, não foram utilizados pela fiscalização, que considerou, exclusivamente, a transferência da sociedade empresária Hudson Imports Company Ltda., quando do instrumento constou a transferência das cotas que a impugnante possuía nas sociedades MKL Consulting Ltda., Hudson Imports Ltda. e Colors of The Earth Inc. e, ainda, sem o abatimento do valor respectivo”.

Acrescento ao relato a posição da recorrente de ausência da vontade de lesar o fisco, ou seja da ausência de simulação, e que nesse caso competiria ao fisco demonstrar a suposta conduta dolosa.

“Ausência da Hipótese de Incidência

Ressalta que após quase três anos da formalização do Pacto de Convivência, especificamente em 17/06/2003, os conviventes resolveram romper a união estável e decidiram não formalizar, de imediato, o documento sobre a extinção, o que foi amparado pela previsão constante do item 8.1 do pacto. No ano de 2005 elaboraram o instrumento de rescisão, o qual foi homologado pelo Juízo da 3ª Vara de Família da Comarca de Belo Horizonte e transitou em julgado em 19/08/2005, conforme documento de fl. 46 dos autos.

Aduz que o fisco desconsiderou o negócio jurídico celebrado pelas partes, de dissolução de união estável e partilha do patrimônio comum, tomando-o como operação de compra e venda de participação societária, numa posição totalmente arbitrária e despida de fundamentação jurídica.

Sustenta que não procede a afirmação do fisco de que as cotas da sociedade MKL Consulting Ltda foram transferidas em data anterior ao pacto de rescisão. O carimbo de protocolo apostado pelo Cartório de Registro Civil de Nova Lima demonstra que a alteração foi levada a registro em 2/8/2005, posterior, portanto, à homologação da rescisão do Pacto de Convivência, que teve seus termos ajustados em abril de 2005.

Diz que não há nenhuma incongruência entre o teor do Pacto de Convivência e a sua rescisão. Apesar de acordado que se aplicaria, em termos patrimoniais, as disposições do regime de separação de bens, o próprio pacto estipulou exceções no seu item

6, ficando clara a possibilidade da comunicação patrimonial pela vontade de ambos. É o que ocorreu no tocante à conta corrente nº 344797-03 (item 6.7).

A intenção foi de que os valores na conta citada constituíssem patrimônio comum do casal e, justamente os depósitos, TEDs e DOCs feitos durante a convivência ensejaram a existência da quantia de R\$900.000,00, que coube à impugnante.

Além da empresa Hudson Imports Company Ltda, as sociedades MKL Consulting Ltda e Colors of the Earth Inc. também foram constituídas por ambos os conviventes, todas na proporção de 30% (trinta por cento) das cotas de titularidade de Renata Chagas de

Assumpção Faria e 70% (setenta por cento) de titularidade de Mozart kraemer Litwinski.

Com a formalização do término do relacionamento conjugal, as partes acordaram que as cotas das sociedades pertencentes à companheira seriam transferidas ao Sr. Mozart Kraemer Litwinski, que assumiria o passivo das empresas, excluindo qualquer responsabilidade pessoal da impugnante quanto aos débitos. A transmissão se deu considerando o valor de aquisição das cotas pela impugnante.

É totalmente absurda a conclusão exposta no auto de infração de que a operação foi de compra e venda de participação societária. A informação na DIRPF/2006 da impugnante de que houve venda da participação ao Sr. Mozart constituiu um erro material fático cometido pelo contador na elaboração da declaração, que não teve acesso aos documentos da dissolução da união estável.

Não há que se falar em ganho de capital se as cotas foram transferidas exatamente pelo seu valor nominal, isto é, não houve ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Importante salientar que a modificação do regime de bens pelos companheiros, no caso em apreço, não teria o condão de prejudicar o Fisco Federal, já que nenhuma dívida possuíam na época da dissolução da união estável. Além disso, o STF editou a súmula 377, estendendo o princípio de comunicação dos aquestos também para o regime de separação obrigatória de bens, que prescreve: “No regime de separação legal de bens, comunicam-se os adquiridos na constância do casamento”. Transcreve doutrina e jurisprudência.

Contesta a atuação do Fisco com base no art. 123 do CTN – pactos particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública, afirmando que não houve transferência de obrigação pelo pagamento de imposto sobre ganho de capital para um terceiro, já que não houve a ocorrência do fato gerador para a incidência do tributo.

Insurge-se contra a aplicação da multa de ofício, requerendo sua exclusão do lançamento.

Requer o cancelamento do presente auto de infração e que os cálculos sejam refeitos para, ao final, apurar-se apenas o valor de R\$760,17 a título de imposto sobre a diferença de R\$5.067,80.

O processo posto em julgamento foi convertido em diligência, por meio da Resolução 2301-000.901, de 11 de março de 2021, da qual retorna a esse colegiado para análise.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

O julgamento foi convertido em diligência para verificar informações das quais restaram dúvidas quanto ao recebimento de valores decorrentes de cotas sociais por parte da contribuinte, quando da sua dissolução da união estável.

DAS PRELIMINARES ALEGADAS

Alega a recorrente que é nulo o auto de infração porque a fiscalização arbitrou o valor de transferência de participação societária, sem observar os procedimentos previstos no art.

148 do CTN, art. 20 da Lei nº 7.713/88, art. 96, § 3º da Lei nº 8.383/91 e arts. 124 e 125, § 3º do RIR/99.

Ainda, a recorrente entende que deveria ter sido lavrado dois autos de infrações, assim descritos:

O processo regular – entendido aquele previsto no art. 5º, incisos LIV e LV, da CR/88 – foi ignorado. O arbitramento foi unilateral, sem qualquer participação da contribuinte. E nenhum direito de contestação lhe foi dado a não ser após a lavratura do auto de infração. Disso se depreende que deveriam haver dois processos: UM de avaliação contraditória da base de cálculo. Depois de resolvida esta, OUTRO para formalizar, o crédito tributário através do Auto de Infração, se caracteriza a diferença entre o valor de aquisição e da transferência.

Ocorre que o presente auto de infração visa analisar um único fato gerador, que seria sobre acréscimo patrimonial em razão do ganho de capital. Assim, é pertinente os elementos da autuação tratar em único processo.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo quando identificado o fato gerador de determinado tributo, verificando assim o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, bem como impõe confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF–Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que opera as atividades necessárias para

obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Assim, quando a fiscalização toma ciência dos fatos geradores do IR, tem a obrigação de lançar o crédito fiscal, e nesse caso a fiscalização considerou que houve operação de aquisição por meio de compra e venda, em razão do encerramento da União Estável registrada e formalizada perante juízo, da recorrente e seu ex-cônjuge.

Quanto às demais preliminares de não enquadramento legal devido e acusação fiscal incorreta, será tratada como mérito por além de se confundir com o objeto principal da autuação tem entendimento favorável ao contribuinte.

NO MÉRITO

DO GANHO DE CAPITAL

Acréscimo patrimonial por meio do ganho de capital significa o incremento patrimonial não lastreado por rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, apontados na declaração de rendimentos.

O imposto de renda e acréscimo patrimonial a descoberto tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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. (...)"

De acordo com o que prescreve o § 4º do art. 117 do RIR199 (vigente na época dos fatos geradores), que tem por diretriz o § 3º do art. 30 da Lei nº. 7.713, 22 de dezembro de 1988, o IR incide no momento da aferição de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza assim dispõe:

"Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº. 7.713, de 1988, arts. 22 e 39, § 22, e Lei nº. 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§ 4. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos de sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº. 7.713, de 1988, art. 39, § 32).

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº. 84, 11 de outubro de 2001, que disciplina em nível operacional a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, dispõe em seus artigos. 2º e 3º que:

"Art. 2º Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

Parágrafo único.

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos de sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;"

Como já relatado, a fiscalização constatou nos anos-calendário de 2005 e 2006, acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de janeiro a dezembro, uma vez que *“a contribuinte e o companheiro, em julho de 2000, celebraram um Pacto de Convivência, homologado em Juízo em setembro de 2000, escolhendo o regime de separação de bens para reger as relações patrimoniais na constância do relacionamento. O regime escolhido implicou a formação de duas massas patrimoniais incomunicáveis entre si”*.

A fiscalização constatou em seu relatório fiscal (e-fls. 13 e seguintes), o seguinte:

(...)

1.26. E mais: de acordo, ainda, como a analisado pacto de convivência, a doação de bens e valores mobiliários, que somente se provaria pela respectiva escritura pública ou documento hábil. Nenhuma escritura pública ou documento hábil foram apresentados pela contribuinte ao longo do procedimento fiscal, de modo a comprovar a realização de alguma doação para sua pessoa, por parte do senhor Mozart Kraemer Litwinski, de bens ou valores mobiliários, especialmente no ano-calendário sob fiscalização.

1.27. Assim sendo, a despeito do fato de o acordo de rescisão do pacto de convivência celebrado entre Mozart Kraemer Litwinski e Renata Chagas de Assumpção Faria ter estabelecido a repartição de um patrimônio comum, *representado* pelas sociedades Hudson Imports Company Ltda., MKL Consulting Ltda. e "Colors of the Earth Inc.", assim como pela importância de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), a situação de fato que se verificou no momento da dissolução do aludido pacto foi a de uma operação de compra e venda de participações societárias, em que a senhora Renata Chagas de Assumpção Faria vendeu ao senhor Mozart Kraemer Litwinski sua participação no capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda.

(participação esta exclusivamente sua, na qualidade de bem particular e absolutamente incomunicável ao senhor Mozart), e recebeu pela venda a quantia de R\$ 900.000,00 (quantia esta pertencente exclusivamente ao senhor Mozart, na qualidade de bem particular e absolutamente incomunicável à senhora Renata).

O relatório fiscal concluiu o seguinte:

2.1. A partir da documentação reunida no *presente* procedimento fiscal e dos fatos e verificações relatados anteriormente, concluímos que foram omitidos, nos anos-calendário de 2005 e 2006, rendimentos tributáveis correspondentes ao ganho de capital auferido pela contribuinte na alienação (mediante operação de compra e venda) das quotas da empresa Hudson Imports Company Ltda. por ela possuídas, ganho total este equivalente a R\$ 891.000,00 (oitocentos e noventa e um mil reais).

2.2. Concluímos também que, como o prego de venda das quotas da empresa Hudson Imports Company Ltda. foi recebido de forma parcelada, os valores serviram de base de cálculo para o lançamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado, à alíquota de 15% (quinze por cento), deveriam de ser obtidos mediante aplicação do percentual resultante da relação entre o ganho de capital total (R\$ 891.000,00 — oitocentos e noventa e um mil reais) e valor total da alienação (R\$ 900.000,00 — novecentos mil reais) sobre o valor de cada recebimento das parcelas do prego de venda. E os valores assim obtidos (demonstrados na tabela apresentada no item 1.40 deste TVF) foram lançados no Auto de Infra* decorrente do procedimento fiscal (ver infração 001 — Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas Não Negociadas em Bolsa).

Com isso, a fiscalização desconsiderou o fato do Pacto de Convivência homologado e devidamente registrado em juízo, e classificando a operação de transferência de cotas das empresas em questão como uma verdadeira compra e venda (alienação de ações).

Isso porque a contribuinte declarou rendimentos isentos aferidos no montante de R\$900.000,00, decorrentes da meação definida em acordo firmado na rescisão de pacto de convivência e dissolução de relacionamento com *Mozart Kraemer Litwinski*, processo 0024.00.079.006-3, que tramitou na 3ª Vara de Família da Comarca de Belo Horizonte. Os rendimentos foram recebidos em parcelas que totalizaram R\$550.000,00 em 2005 e R\$350.000,00 em 2006.

A DRJ de origem ainda relata o seguinte:

(...)

Concluiu a autoridade fiscal que a situação de fato verificada no momento da dissolução do pacto foi a de uma operação de compra e venda de participações societárias, em que a Sra Renata vendeu ao Sr Mozart sua participação no capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda (participação esta exclusivamente sua, na qualidade de bem particular), e recebeu pela venda a quantia de R\$ 900.000,00 (esta pertencente exclusivamente ao senhor Mozart, na qualidade de bem particular).

Ressalta que a própria contribuinte informa na DIRPF/2006 (linha 05 do quadro 9) que vendeu para o Sr Mozart, em 01/07/2005, as 9.000 quotas do capital social da empresa Hudson Imports Company Ltda.

(...)

Registraram também que os demais bens adquiridos após a homologação do pacto de convivência não constituíam patrimônio comum dos conviventes, pertencendo individualmente ao seu respectivo titular e não fazendo parte, portanto, da repartição patrimonial objeto do acordo, que se limitaria às três empresas supracitadas e ao valor especificado.

Estabeleceram que a meação desse patrimônio comum seria feita de forma que o Sr. Mozart ficaria com a totalidade das quotas das empresas e a contribuinte com o valor de R\$900.000,00.

É irrefutável o fato de que as incongruências entre a forma e a substância infirmam a meação alegada.

Ao contrário do consignado no instrumento de rescisão do Pacto, nenhum dos bens acima mencionado integrou patrimônio comum, passível de ser partilhado entre os exconviventes.

Do ato constitutivo da Hudson Imports Company Ltda (fls. 74/76) constata-se que a empresa foi criada em 29/06/2000, antes da formalização do Pacto de Convivência, e que a contribuinte possuía participação societária equivalente a 9.000 quotas

(30%) e o Sr. Mozart participação correspondente a 21.000 quotas do capital social (70%). Em 01/07/2005, conforme registrado na 4ª alteração contratual (fls. 77/79), a contribuinte transferiu a totalidade de suas quotas ao Sr. Mozart Kraemer Litwinski

A contribuinte era também titular de 100 quotas (1%) e o Sr. Mozart 9.900 quotas (99%) da empresa MKL Consulting Ltda (fls. 81/83), criada em 26/12/2001, já na vigência do Pacto. Nos termos da 6ª alteração contratual (fls. 90/94), a contribuinte transferiu todas as suas quotas ao Sr. Yuri Ferreira Litwinski, em 02/08/2005.

De igual modo, a contribuinte possuía da empresa Colors of the Earth Inc. (fl. 107), em dezembro de 2000, o montante de 1.500 ações (30%). O Sr. Mozart era detentor de 3.500 ações (70%/fl.116). Conforme documento de fl. 116, a contribuinte transferiu as ações que possuía a Michele Ferreira Litwinski, em abril de 2005.

Tanto a contribuinte como o Sr. Mozart informaram a propriedade dessas empresas à Receita Federal, por meio de suas declarações de ajuste anual (de 2003 a 2005), nos percentuais de participação societária acima especificados.

Acresça-se que, ao informar a alienação da empresa Hudson Imports Company Ltda, a contribuinte assim constou na DIRPF do ano-calendário 2005: “9.000 quotas da Hudson Imports Company Ltda, vendidas em 01.07.05 p/ Mozart Kraemer Litwinski, cpf 280.005.796-34 p/ R\$9.000,00”. Por sua vez, o adquirente assim declarou: “21.000 quotas da Hudson Imports Company Ltda, CNPJ 03.980.282/0001-29, subscritas em 29.05.00, e 9.000 quotas adq. em 01.07.05 de Renata Chaga de Assumpção Faria, cpf 065.834.098-01, por R\$9.000,00...”.

(...)

Os comprovantes de operações bancárias acostados às fls. 59 a 64 dão conta de que as parcelas que compõem o valor em discussão foram debitadas da **conta nº 34.4797-03, de titularidade exclusiva do Sr. Mozart Kraemer Litwinski**, e creditadas na conta nº 4429-45, tendo a contribuinte como favorecida, existente no mesmo Banco e Agência. Uma vez constatado que não há co-titular para a conta nº 34.4797-03, o convencionado entre os pactuantes a ela não se aplica.

Acerca da importância de R\$900.000,00, saliente-se que os pactuantes convencionaram que as quantias depositadas em contas conjuntas seriam de propriedade exclusiva de quem figurasse como primeiro titular da conta corrente. **Excepcionaram os depósitos, por ventura efetuados junto ao Banco Bank of Boston S/A, agência nº 0016, conta nº 34.4797-03, nos quais a segunda pactuante figurasse como favorecida.**

Sobre a conta corrente mencionada que transitaram os valores é importante destacar que a fiscalização considerou como se fosse a titularidade da segunda pactuante, ou seja da recorrente, enquanto a decisão de primeira instância atribui a titularidade do Sr. **Mozart Kraemer Litwinski**, ocorrendo incongruência na análise do fato que identificou as transferências bancárias.

Nesse ponto, a recorrente alega o seguinte:

O próprio pacto já trouxe expressa hipótese de comunhão patrimonial, no que concerne aos depósitos na conta corrente nº 344797-03, conforme item 6.7:

6.7. Convencionam os PACTUANTES que as quantias depositadas em eventuais contas conjuntas onde figure como segundo titular, serão de propriedade exclusiva de quem figurar como primeiro titular, **exceto os depósitos na conta corrente em nome da segunda pactuante, junto ao Banco Bank of Boston S/A, banco nº 479, conta corrente de nº 344797-03.**”

A intenção do casal foi que os depósitos realizados na referida conta conjunta constituíssem patrimônio comum do casal, portanto, suscetível de comunicação e partilha na eventual dissolução da união estável.

Com isso, se houve depósito para a segunda pactuante na referida conta, é notória que essa seria **co-titular da conta nº 34.4797-03** no Banco Bank of Boston S/A, agência nº 0016. O documento de e-fl. 249, oficial da instituição financeira informa a có-titularidade de Renata Chagas, ora recorrente, conforme se verifica da transcrição abaixo:

Fl. 249



MOZART KRAEMER LITWINSKE
AV. EPITÁCIO PESSOA 2.664 BLO2 AP 102
22471-000 RIO DE JANEIRO RJ

EXTRATO SIMPLIFICADO
DATA DE EMISSÃO 01/02/2000

00942588 01 21281E 82041P

CO-TITULAR	AGÊNCIA	CONTA	PERÍODO	PÁGINA
RENATA CHAGAS DE ASSUMPCAO FARIA	BELO HORIZONTE	34.4797.03	30-12-1999 a 31-01-2000	01/ 01
LÍMITE CH. ESPECIAL		DATA DE VENCIMENTO	TAXA EFETIVA	
0,00		15-MAR-1999	JAN - 10,80% ao mês	

equivalente a 242,42% ao ano

De igual forma, consta os valores lançados de conta poupança atrelada a conta informada no pacto de convivência, conforme se constata da e-fl. 288:

Fl. 288



MOZART KRAEMER LITWINSKI

EXTRATO SIMPLIFICADO
DATA DE EMISSÃO 01/08/2001

00942588 01 20986E 80141P

CO-TITULAR	AGÊNCIA	CONTA	PERÍODO	PÁGINA
RENATA CHAGAS DE ASSUMPCAO FARIA	BELO HORIZONTE	34.47970.3	01-06-2001 a 30-06-2001	03/ 03

Lançamentos de Conta Poupcash

Dia Aniv.	Dia Movto	Histórico	Debito	Credito	Saldo
SALDO ANTERIOR					6.884,11
01	01	Premio Poup 90 dias		0,73	6.884,84
	01	Correcao Monetaria		0,59	6.885,43
	01	Juros		1,62	6.887,05
	01	Transfer. POUPCASH/CC	1.806,08		5.080,97
	29	DOC Recebido		2.721,20	7.802,17
02	04	Correcao Monetaria		1,38	7.803,55
	04	Juros		3,17	7.806,72
08	08	Payments		12.540,00	20.346,72
	08	DOC Recebido		30.000,00	50.346,72
	08	Correcao Monetaria		4,09	50.350,81
	08	Juros		9,34	50.360,15
	08	Transfer. POUPCASH/CC	7,14		50.353,01
	11	Transfer. POUPCASH/CC	10.389,00		39.964,01
	13	Transfer. POUPCASH/CC	3.520,00		36.444,01
	15	Transfer. POUPCASH/CC	394,82		36.049,19
	20	Transfer. POUPCASH/CC	8.605,10		27.444,09
	22	Transfer. POUPCASH/CC	54,96		27.389,13
12	12	Deposito em Cheque		780,00	28.169,13
	13	Transfer. POUPCASH/CC	780,00		27.389,13
20	20	Correcao Monetaria		2,18	27.391,31
	20	Juros		6,62	27.397,93
	20	Transfer. POUPCASH/CC	1.331,84		26.066,09
28	28	DOC Recebido		400,00	26.466,09
SALDO ATUAL	28	Transfer. POUPCASH/CC	318,50		26.147,59

O Documento de e-fl. 390, diz respeito à investimento da conta corrente e que também consta o nome da contribuinte como co-titular.

MOZART KRAEMER LITWINSKI			EXTRATO SIMPLIFICADO	
			DATA DE EMISSÃO	
			14/06/2003	
00942588 01	18490E	78670P		
CO-INVESTIDOR	AGENCIA	COD INVESTIDOR	PERIODO	PAGINA
RENATA CHAGAS DE ASSUMPCAO FARIA	BELO HORIZONTE	88.470.1	30-04-2003 a 30-05-2003	06/ 07
Resumo				
Saldo Atual				% S/Patri
MAXI DI		713.949,68		34,
LONG CAPIT FIX		591.185,14		28,
MAPERFORMDI		793.881,02		37,
Total				
R\$		2.099.015,84		100,
Dólar		707.787,91		
ADMINISTRADOR: BankBoston Banco M Itipio S/A Rua Libero Badaro,501 CNPJ - 60.394.079/0001-04				

O colegiado, após dúvidas acerca da titularidade e de debates em sessão de julgamento resolveu converter o julgamento em diligência, conforme a resolução 2301-000.901, 11 de março de 2021.

Isso porque, não ficou claro para todo o colegiado qual período a recorrente teria sido titular da conta corrente, se foi durante todo o período do pacto de convivência ou se deixou de ser titular durante o referido pacto, e quais valores teriam transitados em sua conta. Segundo a Resolução essas informações poderiam trazer mais clareza ao que foi pactuado entre o casal e também quais valores teriam sido efetivamente repassados à contribuinte.

Entretanto, em resposta à diligência o Banco Itaú, que adquiriu o Bank Of Boston S/A, prestou as seguintes informações na e-fl. 472:

Ilustríssimo(a) Senhor(a):

Ref.: Ofício s/nº, datado de 28/04/2021

Processo: 15504-010.150/2009-74 (RENATA CHAGAS DE ASSUMPCÃO FARIA)

Primeiramente, vimos esclarecer à Vossa Senhoria que referente às informações solicitadas, informamos o que segue.

Informamos que após intensas pesquisas junto aos arquivos inativos e microfichas do extinto Bank Boston, localizamos apenas a Proposta de Abertura da conta nº 344797-03 em nome de MOZART KRAEMER LITWINSKY e em razão do tempo decorrido, não há documentos que possam indicar em que período a alusiva conta teve a titularidade conjunta e quem são os respectivos co-titulares de cada período, bem como a discriminação de quais os depósitos efetuados na referida conta estariam em nome de RENATA CHAGAS DE ASSUMPCÃO FARIA e quais estariam em nome de MOZART KRAEMER LITWINSKI, informando o primeiro titular da conta no momento de cada depósito, apenas podemos efetuar pesquisas para a localização do eventual extrato.

Não obstante, caso seja necessário o envio da cópia da Proposta de Abertura ou do extrato da alusiva conta, favor nos oficiar novamente indicando o período para pesquisa.

Esclarecemos ainda, que estamos enviando a resposta via correio, uma vez que a pasta consta fechada via ECAC e tentamos também entrar na pasta geral para incluir, mas para este caso não foi possível e não identificamos contato ou mail para o envio digital.

Sendo o que nos cumpre, aproveitamos a oportunidade para apresentar a V.Exa. as nossas cordiais saudações.

Atenciosamente
ITAÚ UNIBANCO S.A.

Portanto, a diligência restou infrutífera. Cumpre destacar que a proposta de abertura de conta, da qual poderia de fato já ter sido ofertada pela instituição, consta nas e-fls. 187/188, assim como os extratos bancários do período de janeiro de 2000 a junho de 2003, segundo as fls. 249/254 e 257/397.

Na resposta de manifestação da diligência (e-fls. 487/495), a recorrente justifica que extratos juntados nesse período diz respeito ao Pacto de Convivência em que os conviventes teriam celebrado (fls. 32/37 e 158/163), em 16/06/2000, conferindo status jurídico à situação fática da união estável em vigor desde 1988, bem como terem rescindo a união em 17/06/2003, conforme termos da Rescisão do Pacto de Convivência (fls. 39/43 e fls. 166/170, considerando a numeração manuscrita).

Diante dos documentos juntados ao feito, para esse julgador restou claro que a recorrente também foi titular da conta corrente debatida, contrariamente à decisão de piso que entendeu que a conta corrente seria exclusivamente de titularidade do Sr. Mozart (e-fl. 408), e que teria sido dividido entre o casal no momento da partilha, que inclusive informa a contribuinte que havia sido movimentado mais de 10 milhões na conta, mas que somente que lhe coube, de forma injusta, os valores de R\$ 900 mil reais, em razão das sua participação em cota societária durante a convivência, e que no entender deste relator a fiscalização desconsiderou cláusula do pacto de convivência, já que interpretou que *“os termos do pacto de convivência desautorizam o reconhecimento da constituição de qualquer patrimônio que possa ser considerado comum aos conviventes, de modo que não caberia ao referido acordo tratar da repartição de um patrimônio comum que nunca se formou”*. Esse raciocínio foi acompanhado pela fiscalização.

Contudo, o pacto não pode de forma alguma ser interpretado de maneira restritiva ou limitada no que diz respeito aos bens e formação de patrimônio do casal, já que a Cláusula 6.7 do Pacto de Convivência, reproduz o seguinte:

6.7. Convencionam os PACTUANTES que as quantias depositadas em eventuais contas conjuntas onde figure como segundo titular, serão de propriedade exclusiva de quem figurar como primeiro titular, exceto os depósitos na conta corrente em nome da segunda pactuante, junto ao Banco Bank of Boston S/A, banco nº 479, conta corrente de nº 344797-03.”

Essa informação deve ser compreendida no sentido de que não caberia divisão de bens, já que cada um teria seu patrimônio e ao longo da convivência não restaria comunicabilidade entre ambos, mas que **exceto** os depósitos da conta corrente debatida nos autos seriam de comum acordo do casal. Essa hipótese de comunhão patrimonial entre ambos de fato acarretaria consequências jurídicas entre o casal, bem como perante terceiros como o próprio fisco.

Avançando na interpretação, com essa cláusula, entendo que sequer seria necessário que a recorrente fosse titular da respectiva conta, já que a referida cláusula daria direito a sua participação na movimentação bancária. Uma simples autorização da instituição já seria o suficiente para entender que essa teria direito à movimentação, mas que mesmo assim conforme transcrito acima, ficou comprovado que a recorrente era também titular da conta.

Assim, diante das informações dos autos, esse julgador forma convicção de que a recorrente possuía a titularidade da **conta nº 34.4797-03** no Banco Bank of Boston S/A, agência nº 0016, em conjunto com seu ex-cônjuge.

Contudo, a confusão patrimonial ainda persiste, já que o objeto de lançamento dos autos diz respeito as transferências das ações pertencentes à recorrente para o seu ex-cônjuge e o efetivo recebimento de R\$ 900.00 mil reais, decorrentes da extinção da união estável.

Conforme informa a contribuinte no mês da dissolução da união estável (junho de 2003) os valores de saldo e investimentos vinculados a essa conta no total de R\$ 1.777.126,04 (conforme narra a recorrente em seu recurso (e-fl. 435). Ou seja, no período da rescisão contratual da sociedade conjugal haveria o saldo para cobrir quase na integralidade a meação de ambos os cônjuges, no que resultou no depósito de R\$ 900 mil reais, pagos em duas vezes no ano calendário de 2005.

O pedido judicial de rescisão do pacto de convivência foi protocolado em julho de 2005 (e-fls. 41/45), e ali é descrito que o patrimônio constituído em conjunto se deu em razão da constituição de 3 empresas, das quais a recorrente possuía cotas sociais de sua titularidade e que teriam sido repassados para a o Sr. Mozart.

Os valores das cotas sociais repassados ao seu ex-cônjuge foram exatamente os que foram utilizados para “ressarcir” a recorrente de seu direito na partilha desses valores, já que esses constituíram quatro empresas em conjunto, das quais foram levantados no Termo de Verificação fiscal (e-fls 13 e seguintes):

- a) Hudson Imports Ltda., CNPJ 00.524.208/0001-00;
- b) Hudson Imports Company Ltda., CNPJ 03.980.282/0001-29;
- c) MKL Consulting Ltda., CNPJ 04.845.262/0001/08;
- d) Hudson Overseas Trading Limited;

Outro ponto que gerou dúvida caso fosse considerado uma operação de alienação efetiva de ações, é de qual companhia teria sido adquirida as ações, já que na declaração do Sr. Mozart não consta compra das ações de duas pessoas jurídicas constituídas em conjunto com a recorrente.

Das empresas, tem-se que uma delas teve o seguinte destino: “a contribuinte possuía da empresa Colors of the Earth Inc. (fl. 107), em dezembro de 2000, o montante de 1.500 ações (30%). O Sr. Mozart era detentor de 3.500 ações (70%/fl.116). Conforme documento de fl. 116, a contribuinte transferiu as ações que possuía a Michele Ferreira Litwinski, em abril de 2005. Aqui verifica-se houve uma alienação das ações de propriedade da contribuinte à terceiros, e o Sr. Mozart não teria “comprado da recorrente”.

Por outro lado a contribuinte teria alienado outras cotas da empresa MLK para terceiros, senão vejamos a análise da DRJ de origem:

A contribuinte era também titular de 100 quotas (1%) e o Sr. Mozart 9.900 quotas (99%) da empresa MKL Consulting Ltda (fls. 81/83), criada em 26/12/2001, já na vigência do Pacto. Nos termos da 6ª alteração contratual (fls. 90/94), a contribuinte transferiu todas as suas quotas ao Sr. Yuri Ferreira Litwinski, em 02/08/2005 .

Entretanto, a contribuinte alega que repassou para o Sr. Mozart 170 cotas da mesma empresa MLK, bem como declarou 9.000 mil cotas a título de transferência das cotas da empresa Hudson Imports, conforme sua declaração de IR, reafirmada em sede de manifestação de diligência, conforme abaixo transcrito:

“(....) De forma coerente com o raciocínio acima, na Declaração de Imposto de renda do exercício 2006, ano calendário 2005, a recorrente informou a percepção de R\$

900.000,00 (novecentos mil reais) a título de “Transferências patrimoniais - doações, heranças, meações e dissolução da sociedade conjugal ou unidade familiar”, no campo de “Rendimentos isentos e não tributáveis.”

Informou, ainda, no campo “Declaração de bens e direitos”, o saldo das parcelas pagas no ano de 2005, bem como a transferência de 9.000 (nove mil) cotas da empresa Hudson Imports Ltda.; 9.000 (nove mil) cotas da empresa Hudson Imports Company Ltda. e **170 (cento e setenta) cotas da empresa MKL Consulting Ltda. para Mozart Kraemer Litwinski**”.

Aqui efetivamente há uma contradição nas informações, mas que se assim o fosse, também não vislumbro compatibilidade na base de cálculo apurada, o que gera também uma nulidade material.

Da base de cálculo apurada

Resta, portanto, a análise principal dos autos que é a questão do repasse das cotas sociais das outras duas empresas constituídas

Entendo que não houve a incidência do referido ganho de capital, mas sim operações de depósitos e transferências a justificar o fim da relação conjugal tornada pública com o processo judicial ajuizado, devidamente informada na Declaração de imposto de renda da Recorrente, conforme já relatado.

Ainda, nota-se que houve uma operação de compra e venda de 9.000 cotas devidamente declarada pela recorrente em 2006, o que poderia dar interpretação de que se houvesse de fato essa operação, a recorrente e seu cônjuge teriam informado ao fisco na sua Declaração, partindo obviamente de uma interpretação da boa-fé.

Ainda, aduz a recorrente que a fiscalização teria utilizado apenas um elemento para constatação a apuração de cotas societárias, quando na verdade não levou em consideração as demais empresas que a recorrente teria sido titular:

Outrossim, o Fisco considerou, única e exclusivamente, a transferência da sociedade empresária Hudson Imports Company Ltda., quando o instrumento constou a transferência das cotas que a recorrente possuía nas sociedades MKL Consulting Ltda., Hudson Imports Ltda. e Colors of The Earth Inc., sem o abatimento do valor respectivo.

Aqui entende a recorrente que houve equívoco do fiscal por ter unificado todas as cotas societárias, sem mitigá-las, das três ou quatro outras empresas que a recorrente foi proprietária, e que não estaria correto na formação do conjunto fático probatório.

Nesse sentido, é interessante transcrever os termos apurados para encontrar a base de cálculo pela fiscalização:

1.38. Consequentemente, verificou-se que a contribuinte auferiu um ganho de capital na venda da participação societária sob exame, correspondente A diferença positiva entre o valor de alienação das citadas quotas — R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais) — e o respectivo custo de aquisição — R\$ 9.000,00 (nove mil reais), diferença esta equivalente a R\$ 891.000,00 (oitocentos e noventa e um mil reais).

(...)

1.40. Na alienação em tela, o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação corresponde a 99% (noventa e nove por cento; = R\$ 891.000,00 / R\$ 900.000,00 x 100), de modo que, da aplicação desse percentual sobre os valores de cada parcela recebida pela venda da participação societária, obteríamos os

seguintes montantes, em reais, sujeitos A incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento:

Data de recebimento da parcela do preço de venda (A)	Valor da parcela do preço de venda (R\$) (B)	Ganho de capital na parcela do preço de venda (R\$) (C) = (B) x 99%
04/07/2005	150.000,00	148.500,00
01/09/2005	99.012,21	98.022,09
03/10/2005	98.487,44	97.502,57
01/11/2005	99.078,36	98.087,58
01/12/2005	99.474,67	98.479,92
02/01/2006	99.464,73	98.470,08
01/02/2006	100.000,00	99.000,00
01/03/2006	100.000,00	99.000,00
03/04/2006	50.079,50	49.578,71

1.41. Os valores demonstrados na coluna (C) da tabela acima, correspondentes ao ganho de capital apurado no recebimento de cada uma das parcelas do preço de venda, sujeitam-se A incidência do imposto de renda calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), sob a forma de tributação definitiva, no mês de recebimento de cada parcela. Tais valores foram lançados no "Demonstrativo de Apuração — Imposto de Renda Pessoa Física" integrante do Auto de Infração lavrado ao término do procedimento fiscal levado a efeito na contribuinte (ver documento de fls. (01 a 08).

Entretanto, dos autos, não vislumbro que a base de cálculo esteja de acordo com a acusação fiscal e os fatos levantados aos autos, e que fosse capaz de atrair o ganho de capital em formato de venda das ações da recorrente ao seu ex-companheiro, já que a quantia das cotas não correspondem à base de cálculo ora utilizada, e que segundo consta do Termo de Verificação fiscal.

Por outro lado, a recorrente traz aos autos longas argumentações sobre o assunto da desconsideração do negócio jurídico realizado, dentre delas destaco a seguinte alegação de simulação:

Frisamos que para a caracterização da simulação, competiria ao Fisco não apenas alegar, mas demonstrar – o que não fez – a simulação, que é sempre dolosa, jamais podendo ser presumida, suposta ou inventada e, assim, pleitear a desconstituição do contrato para o fim desejado, o que entendemos deve ser realizado através de ação própria. Não pode o Fisco seccionar os fatos de forma a dá-los determinado tratamento tributário favorável à Fazenda Pública, ao alvedrio dos institutos e ao tratamento que lhe é dado pelo direito civil e pela Constituição, ainda mais quando se trata de questões familiares.

A par dos conceitos jurídicos trazidos ao feito, podemos concluir que claramente o fisco **desconsiderou o ator jurídico realizado em juízo e classificou a operação como sendo uma verdadeira compra e venda.** Em sendo assim, entendo que trouxe dificuldade à recorrente pelos seguintes motivos: *i)* a recorrente efetivamente realizou a separação pela judicial voluntária, e assim perfectibilizou o ato de separar e suas consequências jurídicas e impactos havidos da dissolução da união do matrimônio havido. *ii)* o fiscal ao desconfigurar a operação praticada entre particulares, da qual a legislação permite, deveria ter indicado os elementos que conduziram a essa interpretação, consonante o enquadramento legal, uma vez que a recorrente não teve como se defender de uma possível simulação por insuficiência da indicação de qual ato ilegal ela teria praticado com a devida fundamentação.

Quanto ao cerceamento do direito de defesa, o art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, assim dispõe:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que faltou o enquadramento legal e sua fundamentação adequada.

Quanto à indicação de que a operação poderia trazer ocultação a tributação devida, é de se destacar que o pacto de convivência descreveu todas as questões que envolviam a relação conjugal, incluindo pensão e divisão de bens, e que podia ter a acusação fiscal buscado diligenciar para configurar uma possível simulação ou pelo menos ter apontado que a operação teria ocorrido como intuito de omitir o tributo, em uma das circunstâncias descritas pela própria fiscalização, mas que faltou indicação mais clara se era exatamente isso que ocorreu. A fiscalização ficou firme no sentido de entender que houve uma operação de compra e venda e assim desconsiderou a ato jurídico realizado pela contribuinte e seu ex-cônjuge (companheiro).

Portanto, claramente o fisco entendeu que houve uma simulação ao caso e que deveria acusação fiscal ter apontando como uma simulação e não uma pura ocorrência de compra e venda, eis que em nenhum momento do processo administrativo consignou que o processo judicial serviu para simular no pacto de convivência realizado.

Com isso, a acusação fiscal não apontou como sendo uma simulação o negócio jurídico proposto, mas sim uma operação de compra e venda, capaz de incidir o imposto sobre ganho de capital.

Nesse sentido o art. 116 do CTN assim dispõe:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Nesse sentido, a acusação fiscal deve ser clara para não trazer ao contribuinte questões de cerceamento no direito de defesa, uma vez que ao compreender que a dissolução da união estável se configurou uma compra e venda, com documentos probatórios emitidos pelo próprio poder judiciário, em jurisdição voluntária, deveria ter enquadrado por uma possível simulação, fato que não ocorreu.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Com já dito, já que no entendimento da fiscalização não se tratou de uma mera repartição de valores entre a recorrente e seu ex-companheiro, mas compra e venda de ações, em clara desconfiguração do negócio jurídico realizado, deveria ter descrito os elementos e imputado o enquadramento legal devido.

Para que que houvesse essa presunção de compra e venda, deveria estar descrito no relatório fiscal a acusação da desconsideração por meio de um dos institutos acima citados, a exemplo da simulação.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para que ela pudesse se defender de forma adequada, implicando o ato inclusive em multa qualificada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: “*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*” (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprе esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). Grifou-se. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Como mencionado, não é possível identificar na relatório fiscal que a recorrente agiu com má-fé com elemento de fraude, conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, uma vez que tal acusação deveria compor o relatório fiscal, já que houve uma desconsideração do negócio jurídico praticado entre a recorrente e seu ex-cônjuge.

Segundo Eliana Silveira Costa "o direito tributário elege como suporte fático da incidência tributária os atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária. Assim, praticado o ato, a incidência tributará decorre de lei, independentemente da vontade das partes. Por sua vez, em âmbito privado, podem os Contribuintes realizar seus objetivos econômicos e regular suas relações jurídicas por meio da escolha de determinada estrutura entre as diversificadas categorias de negócios jurídicos, em respeito à liberdade de iniciativa, de forma,

inclusive, a reduzir a sua carga tributária”¹, diferente do presente caso que ao que tudo indica não se tem certeza sobre a forma e a intenção de reduzir ou não a carga tributária, uma vez que falou elementos na acusação fiscal para tanto.

O que deve ser verificado de fato é a constatação do propósito negocial. Como há tempos já se decidiu no antigo Conselho de Contribuintes, do qual deve ser compreendido como a vontade objetiva final determinante à realização do negócios jurídico (causa objetiva)².

Portanto, deve ser enfrentada a qualificação jurídica do fato concreto, por meio da análise da adequação entre seu conteúdo e sua causa objetiva. Nesse sentido, para enfrentar a questão da prática abusiva deve haver a constatação da ausência do propósito negocial à prática de simulação.

Destaque-se que simulação, segundo Hugo de Brito Machado é:

“Ação de fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente credores, inclusive o Fisco, fazendo com que pareça existir uma situação que na verdade não existe – merecendo especial destaque a afirmação que se vê na doutrina de que a simulação não se confunde com fraude. E neste sentido a palavra “simulação” é usual nos textos relativos ao planejamento tributário, ao lado de outras utilizadas na teoria do direito tributário”. (*in Introdução ao planejamento tributário*. Malheiros, São Paulo, 2014, p. 66)

Assim, simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada resultante dum acordo entre a declarante e declaratório, ou qualquer interessado no negócio, no intuito de enganar terceiros (Castro Mendes, Direito Civil – Teoria Geral, 1979, III-322).

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transcrito abaixo:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

Com isso ao desconfigurar o ato jurídico realizado praticado extrajudicial e judicialmente pelas partes interessadas a fiscalização deveria ter apontado a intenção das partes em reduzir o tributo devido, bem como o de constatar de fato que na separação do casal houve a intenção de diminuir carga tributária, e também a vontade para o respectivo fim, já que no pacto havia previsão da constituição de empresas e divisão de cotas entre as partes interessadas, antes da separação do casal.

Portanto, entendo que tanto na questão de não ocorrência do fato gerador, quanto na questão de não enquadramento legal devido, compreendo que a atuação deve ser cancelada.

¹ COSTA, Eliana Silveira. Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal. Caderno de Finanças Públicas. Escola da Administração Fazendária. Brasília, ESAF. n. 11, pp. 5-296, dez/2011, p. 251..

² Nesse sentido os Acórdãos n.º 108-07956, n.º 202-15861, n.º 10'-93704.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário apresentado e **DAR-LHE PROVIMENTO**, cancelando a exigência fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha