



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: SILVIO RYOKITY ONAGA

Ementa:

ITCMD. Deixou de pagar o ITCMD, por ter atribuído à doação de 396.000 quotas de participação societária na empresa GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, valor inferior ao praticado no mercado, na qualidade de donatário. Recurso de Ofício Provido - as provas demonstram que não se trata de valores oriundos de empréstimos efetuados pelo sócio e sim verdadeiro ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC), tendo em vista que os valores foram utilizados para investimentos em imóveis – atividade empresarial da sociedade – e que os valores no ativo circulante “disponibilidades” demonstram, de forma cabal, a incapacidade financeira, da sociedade, em liquidar os empréstimos em curto prazo. Recurso Ordinário Não Provido – a reclassificação dos dividendos a pagar está correta, não há prova do regular pagamento dos valores dentro do exercício social, nem do subsequente, assim, não há possibilidade de manter os valores registrados em Passivo Circulante. Recurso de Ofício Provido Recurso Ordinário Não Provido

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

1. O AIIM, de fls. 01/02, contém acusação de deixar de pagar ITCMD, nos seguintes termos:

I - FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO

1. Deixou de pagar o ITCMD no montante de R\$ 640.693,09 (seiscentos e quarenta mil, seiscentos e noventa e três reais e nove centavos), conforme calculado no Demonstrativo 01 (item P), em 08/03/2019, por ter atribuído à doação de 396.000 quotas de participação

societária na empresa GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA - CNPJ 21.778.309/0001-87, na Declaração de ITCMD - Doação 60715725, retificada pela DITCMD 83888973, valor inferior ao praticado no mercado, na qualidade de donatário.

Ao calcular o valor das quotas doadas foi considerado como base apenas o Patrimônio Líquido da empresa declarado no Balanço Patrimonial de fevereiro de 2019. Contudo, foram identificadas pelo Fisco as contas “Dividendos a Pagar” e “Partes Relacionadas”, classificadas indevidamente no Passivo Circulante deste Balanço Patrimonial, sem comprovação fática e documental para tanto, tendo sido a primeira reclassificada como Dividendos Propostos e parte da segunda (valor sem comprovação de devolução/pagamento) como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, passando a integrar o Patrimônio Líquido da referida empresa. Consequentemente, seu valor foi proporcionalmente incluído na base de cálculo do ITCMD Doação, pois majorou o valor das quotas doadas. A reclassificação teve como base legal o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) e os itens 68 e 69 da Resolução 1.159/2009 do Conselho Federal de Contabilidade, bem como o artigo 205, § 3º, da Lei 6.404/76, conforme razões discriminadas no Relato Circunstanciado do AIIM.

A infração se comprova pelo Demonstrativo 01 e pelas cópias dos seguintes documentos juntados: Instrumento Particular da Segunda Alteração do Contrato Social da empresa GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., assinado em 08/03/2019 e registrado na JUCESP em 13/03/2019, seu Balanço Patrimonial de fevereiro/2019, Declaração de ITCMD - Doação 60715725, Declaração de ITCMD retificadora 89888973, bem como os demais documentos juntados, discriminados no Relato Circunstanciado do AIIM.

O doador foi WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO – CPF 249.786.418-70.

INFRINGÊNCIA: Art. 12, § 1º, art. 17, § 3º e art. 31, II, d do RITCMD (Dec. 46.655/2002),.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 21, inc. III da Lei 10.705/00.

Infração referente a: Transmissão por doação

(fls. 01)

2. Também, indica-se responsabilidade solidária:

RESPONSÁVEIS

1 - WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO

(...)

CAPITULAÇÃO DA RESPONSABILIDADE: Art. 8º, inc. III da Lei 10.705/00.

(fls. 01)

3. O autuado e responsável solidário apresentaram, em conjunto, defesa (fls. 371/385). A AFRE se manifestou sobre os termos da defesa (fls. 655/664). O i. Julgador Tributário manteve a solidariedade e parcialmente a acusação (fls. 665/679).

4. Contra a r. decisão a contribuinte apresentou Recurso Ordinário (fls. 685/689) em que requer o cancelamento integral da acusação. A DRF apresentou Parecer de Recurso de Ofício (fls. 691/701) e Parecer de contrarrazões ao Recurso Ordinário (fls. 724/740).

5. Eis o breve relato dos autos.

VOTO

6. Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Ordinário interpostos contra decisão proferida pela Unidade de Julgamento de Bauru que manteve integralmente a solidariedade e parcialmente o AIIM.

7. O AIIM contém acusação de deixar de pagar ITCMD. O Relatório Circunstanciado, juntado às folhas 06 a 15, que pormenoriza o trabalho fiscal, informa que:

(...)

2.1. A partir da auditoria da Declaração ITCMD (DITCMD) de Doação Extrajudicial nº 60715725 (prova 3), foi identificada a transmissão não onerosa a Theo Avila De Robertis Arruda – CPF 548.672.328-82, em 08/03/2019, de participações societárias das empresas: (i) BGWD Agropecuária LTDA – CNPJ 10.538.489/0001-03, no valor declarado de R\$ 148.000,00, (ii) Grupo W Participações LTDA – CNPJ 18.129.392/0001-59, no valor declarado de R\$ 49.500,00 e (iii) Grupo WAF Imóveis, Participações e Empreendimentos LTDA - CNPJ 21.778.309/0001-87, no valor declarado de R\$ 443.056,48.

(...)

2.4. Quanto à doação das quotas da empresa BGWD Agropecuária LTDA (bem doado 1 da DITCMD 60715725), não encontramos irregularidades.

2.5. Referente à empresa Grupo W Participações LTDA (bem doado 2 da DITCMD 60715725), identificamos no Passivo da empresa a conta denominada “Títulos a pagar”, cujo valor no Balanço Patrimonial de 28/02/2019 era de R\$ 1.508.000,00 (página 03 da Prova 5). Identificamos ainda no Balanço Patrimonial de 31/12/2018 da mesma empresa (Grupo W Participações LTDA, CNPJ 18.129.392/0001-59), baixado do SPED Contábil

(prova 9), a conta “AFAC” no valor de R\$ 1.4000.000,00 no Patrimônio Líquido, conta essa que não se encontrava no BP apresentado de 28/02/2019, tendo o valor “se transformado” em passivo nesse período.

2.6. No que pertine à empresa Grupo WAF Imóveis, Participações e Empreendimentos LTDA, foi verificada a doação de quotas sociais desta empresa, feita por dois doadores ao mesmo donatário, sendo um deles o Sr. WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO, pai do donatário, doando 396.000 cotas (doação declarada da DITCMD 60715725) e o outra a Sra. ANA LUIZA ÁVILA DE ROBERTIS ARRUDA, mãe do donatário, doando 4.000 cotas (doação declarada na DITCMD 60717081, objeto do AIIM nº 5.036.254-9), totalizando doação de todas as quotas da empresa feita pelos genitores ao seu filho, Sr. THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA, que à época da doação, inclusive, era menor de idade (pgs. 1 e 2 da prova 6). Foi instituído usufruto em favor dos doadores sobre todas as cotas doadas.

2.7. Com tais dados foi possível constatar que a base de cálculo do ITCMD declarado e recolhido não se encontrava de acordo com a previsão da legislação aplicável no caso das doações das empresas Grupo W e Grupo WAF (bens doados 2 e 3 da DITCMD60715725 – prova 3).

(fls. 06/07)

8. Mais adiante, o Relatório Circunstanciado informa que o contribuinte foi notificado para autorregularização e que aderiu a notificação em relação ao GRUPO W, celebrando parcelamento e que, em relação ao GRUPO WAF apresentou documentos.

9. Ao analisar os documentos apresentados, o Fisco concluiu que o PL – Patrimônio Líquido – do BP – Balanço Patrimonial - da empresa GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA deveria ser ajustado, conforme Demonstrativo, de fls. 13, para inclusão das contas: EMPRESTIMOS não pagos – AFAC IRRETRATÁVEL, no valor de R\$ 12.479.118,46 e

DIVIDENDOS PROPOSTOS E NÃO PAGOS NO EXERCÍCIO, no valor de R\$ 3.700.000,00. Ou seja, o PL passou de R\$ 447.531,80 para R\$ 16.626.650,26.

10. Assim, o valor da doação passou de R\$ 443.056,48 para o valor de R\$ 16.460.383,50, correspondente a quantidade de 396.000 quotas doadas. E, neste AIIM exige-se o ITCMD sobre a diferença entre o valor recolhido e o devido.

11. O Julgador de 1ª Instância acolheu parte das razões defensivas e excluiu do ajuste promovido pelo Fisco, o valor relativo a conta EMPRESTIMOS não pagos – AFAC IRRETRATÁVEL, no valor de R\$ 12.479.118,46. Consta no julgado que:

19. Ora, possibilidade de devolução não se confunde com intenção de devolução. Ou seja, ainda que se presuma, pela leitura dos contratos (fls. 106 a 119), que não havia intenção de devolução dos valores, não há como fechar a porta lógica de que era possível sua ocorrência.

20. Analisando-se os referidos contratos (fls. 106 a 119), tem-se, em todos os casos, empréstimo de dinheiro sem estipulação de juros e sem definição expressa de prazo. A cláusula de prazo estabelece simplesmente a obrigatoriedade de pagamento, em 30 dias, quando solicitado pelo mutuante. Em que pese atípicos os referidos contratos, não há qualquer ilegalidade aparente em sua conformação.

21. Por fim, concordamos com a defesa que os valores excluídos da autuação, possuem lapso temporal, nos termos do demonstrativo de fl. 336, que vão além de março de 2009, data da doação objeto da presente autuação. Tais valores, efetivamente devolvidos, foram considerados como de devolução possível, nos termos do item 69 da Resolução CFC nº 1.159/2009, e o restante dos valores, seriam então de devolução impossível? Não há como

concordar com esse argumento da fiscalização. Falta objetividade na determinação da base de cálculo ora em questão.

22. Concordamos com a fiscalização no sentido de que o planejamento tributário lícito não se coaduna com o emprego de institutos societários em abusos de direito e forma, e muito menos com a evasão fiscal. No entanto, as provas carreadas não são robustas o suficiente para sustentar a acusação ora em análise.

23. Se há fraude relativamente aos contratos de fls. 106 a 119, a fiscalização deveria ter trazido mais elementos aos autos para sua caracterização, em nosso entendimento.

24. Assim, tendo em vista a possibilidade de devolução dos valores, nos termos do item 69 da Resolução CFC nº 1.159/2009, entendo que a classificação da conta Partes Relacionadas no Passivo Não Circulante vai ao encontro da liberdade privada a que faz jus a empresa, devendo tais valores serem excluídos da autuação.

(fls. 676)

Recurso de Ofício

12. A DRF, em Parecer de Recurso de Ofício, opina pela reforma da decisão, neste ponto.

13. O Recurso de Ofício deve ser conhecido e provido. O Fisco identificou no Balanço Patrimonial de fevereiro de 2019, do GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, que serviu de base para o valor patrimonial da doação, o valor de R\$ 39.717.118,46 classificado na conta “Partes Relacionadas”, do Passivo Circulante.

14. Sobre esse valor, o contribuinte apresentou documentos – contratos de mútuo de empréstimos efetuados pelo Sr. Wolney, DIRPF do Sr. Wolney, extratos bancários que comprovam pagamento de parte dos empréstimos e livro razão.

15. Registro que os pagamentos efetuados pelo GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREEENDIMENTOS LTDA não contemplam juros ou IOF.

16. Dessa forma, o Fisco concluiu que o PL deveria ser ajustado em R\$ 12.479.118,46, valor relativo à diferença entre o valor declarado da conta “Partes Relacionadas” na data da doação - R\$ 39.717.118,46 e o valor considerado devolvido conforme o Razão e os extratos bancários - R\$ 27.238.000,00, vejamos:

2.24. No entanto, o saldo sem comprovação, no valor de R\$ 12.479.118,46 (diferença entre o valor declarado da conta “Partes Relacionadas” na data da doação - R\$ 39.717.118,46 e o valor considerado devolvido conforme o Razão e os extratos bancários - R\$ 27.238.000,00) foi caracterizado como legítimo AFAC irretratável, pelos motivos a seguir expostos (prova 20).

2.25. A referida conta apresenta em essência características de um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), irretratável, e, portanto, deve integrar o Patrimônio Líquido da empresa, conforme disposição dos itens 68 e 69 da Resolução 1.159/2009 do Conselho Federal de Contabilidade (prova 21), justificando sua inclusão na base de cálculo do ITCMD.

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 ; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

2.26. As características da irretratabilidade (impossibilidade de devolução) decorrem primeiramente, da falta de comprovação de pagamento de valor considerável do mútuo, mesmo após ter transcorrido período superior a 5 anos desde as datas constantes nos contratos apresentados. Informação trazida pelos próprios representantes do donatário, inclusive, dão conta de que ainda hoje resta saldo a pagar ao Sr Wolney no valor de R\$ 26.314.518,46 (vinte e seis milhões, trezentos quatorze mil, quinhentos e dezoito reais e quarenta e seis centavos), denotando valores aportados na empresa sem qualquer previsão de prazo para devolução (prova 22).

2.27. Na mesma direção, o Razão da conta “Partes Relacionadas” (prova 16) denotando saldo trazido do exercício de 2017 superior a 25 milhões, e tendo findo o exercício de 2020 com saldo superior a 27 milhões, indicando, pela manutenção de seu valor ao longo do tempo, sem qualquer cobrança de juros remuneratórios do capital emprestado, características de irretratabilidade.

2.28. Ademais, verifica-se no Ativo do balanço disponível (prova 05, pg 05), e segundo informações fornecidas (prova 13, item a), que o valor registrado nesta conta foi investido essencialmente em bens imóveis que vieram a integrar o patrimônio da empresa, indicando, pela falta de liquidez para sua devolução, essência irretratável.

2.29. Por fim, embora tenham sido apresentados parte dos comprovantes solicitados, verifica-se que a falta de pagamento de juros, e mais que isso, a previsão expressa de não incidência destes no valor emprestado, descaracteriza o contrato de mútuo (art. 591 do Código Civil – Lei 10.406/2002 - segundo o qual “destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos os juros”), evidenciando, na realidade, aporte financeiro (sem intenção de seu recebimento pelo mutuante, sócio/usufrutuário) destinado precipuamente à aquisição de imóveis para compor o patrimônio da empresa, que na prática, representa a sua riqueza, riqueza essa está sendo doada ao filho por meio das quotas.

17. As provas dos autos demonstram que não se trata de meros empréstimos efetuados pelo sócio Wolney a sociedade empresária GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

18. Os contratos, como mencionados pelo Fisco, não contemplam “pagamento de juros, e mais que isso, a previsão expressa de não incidência destes no valor emprestado”, o que descaracteriza como contrato de mútuo.

19. A r. decisão recorrida aponta que: *“os referidos contratos (fls. 106 a 119), tem-se, em todos os casos, empréstimo de dinheiro sem estipulação de juros e sem definição expressa de prazo. A cláusula de prazo estabelece simplesmente a obrigatoriedade de pagamento, em 30 dias, quando solicitado pelo mutuante”* (fls. 676).

20. O AFRE está correto ao afirmar que: *“Ainda na análise da essência, a falta de pagamento de parte considerável do valor contabilizado como empréstimo representa outro significativo ponto a ser considerado. Se a falta de previsão e pagamento dos juros já é incomum, o que se dizer então da falta de previsão de prazo para pagamento até do principal? Que tipo de empréstimo é esse, onde apenas o mutuário leva vantagem? Esta prática é o oposto da realidade de mercado. E isso tem uma razão compreensível. EM ESSÊNCIA, NÃO SE TRATA DE UM EMPRÉSTIMO, MAS SIM DE UM AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital)”* (fls. 660).

21. Destaco ainda, que as considerações da AFRE de valores ínfimos em disponibilidades, frente aos empréstimos, o que demonstra a incapacidade financeira para arcar com os pagamentos em curto prazo, além de que os valores dos empréstimos foram utilizados para investimentos em imóveis, o que evidencia a essência de capitalizar a sociedade, vejamos:

Além disso, constatamos que o total de disponibilidades (conta “Disponível”) no Ativo da empresa Grupo WAF Imóveis, Participações e Empreendimentos LTDA registrado no Balanço da época era significativamente inferior ao valor das contas relacionadas acima, totalizando R\$ 39.617,34 (trinta e nove mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e quatro centavos), demonstrando incapacidade financeira o pagamento dos empréstimos. E mais, este valor “emprestado” foi utilizado para investir em imóveis, ativos tradicionalmente de baixa liquidez, dificultando sua devolução.

Segundo as regras do CPC 25, um passivo somente assim se caracteriza quando diante dos seguintes requisitos: obrigação presente e necessária saída de recursos da empresa. Se não há recursos para pagamento, o montante deve permanecer no Patrimônio Líquido da empresa. Se contabilizado no passivo, o pagamento deve ocorrer no próprio ano-calendário somente.

Portanto, revelaram-se fortes as evidências de que estes recursos estavam sendo utilizados para financiar a atividade empresarial da empresa GRUPO WAF, sem intenção de serem devolvidos na sua integralidade ao Sr. Wolney. Embora tenha sido construída, no aspecto formal, uma aparência de empréstimo, com fragilidades, como se demonstrou.

Por este motivo, tendo em vista a essência da operação, ocorreu a desclassificação do saldo não pago da conta “Partes Relacionadas” do Passivo Circulante, reclassificando- a como AFAC, no Patrimônio Líquido, o que levou à sua inclusão na base de cálculo do ITCMD, relativo à doação de quotas societárias registrada na DITCMD 60715725.

Assim, prevaleceu a essência sobre a forma, como previsto nos itens 68 e 69 da Resolução 1.159/2009 do Conselho Federal de Contabilidade, ...

(fls. 661)

22. Assim, as provas demonstram que o Fisco está correto ao reclassificar os valores da conta PARTES RELACIONADAS do Passivo Circulante para a conta ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) do Patrimônio Líquido. Pois, as provas demonstram que não se trata de valores oriundos de empréstimos efetuados pelo sócio e sim verdadeiro ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC), tendo em vista que os valores foram utilizados para investimentos em imóveis – atividade empresarial da sociedade – e que os valores no ativo circulante “disponibilidades” demonstram, de forma cabal, a incapacidade financeira, da sociedade, em liquidar os empréstimos em curto prazo, o que revela um verdadeiro ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC).

23. Com efeito, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, dou-lhe provimento. Passo ao Recurso Ordinário.

-

Recurso Ordinário

24. No Recurso Ordinário, de folhas 685 a 689, apresentado em conjunto pelo solidário e autuado, observo de início que inexistem argumentos defensivos para se excluir a responsabilidade solidária, razão pela qual resta mantida a solidariedade de WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO.

25. No mérito, as razões recursais não podem ser acolhidas. A AFRE informa no Relatório Circunstanciado que os valores constantes na conta DIVIDENDOS A PAGAR do Passivo Circulante não foram liquidados no prazo de 60 dias da data em que foi declarado, nem dentro do exercício legal.

26. Assim, a AFRE concluiu, de forma acertada, que os valores da conta DIVIDENDOS A PAGAR do Passivo Circulante deveriam ser reclassificados para o Patrimônio Líquido, na condição de “Dividendos Propostos”, vejamos:

2.32. Dessa forma, se deliberada distribuição de lucros com prazo de pagamento superior ao legal, em razão de impossibilidade financeira à realização desse, devem esses (lucros), até que viável o pagamento, permanecerem em conta de “Reserva Especial de Lucros” no Patrimônio Líquido, a exemplo do que previsto para o dividendo mínimo obrigatório (art. 202, § 5º, da Lei 6.404/76).

“Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

...

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.”

2.33. Segundo as regras do CPC 25, um passivo somente assim se caracteriza quando diante dos seguintes requisitos: obrigação presente e necessária saída de recursos da empresa. Se não há recursos para pagamento, o montante deve permanecer no Patrimônio Líquido da empresa. Se contabilizado no passivo, o pagamento deve ocorrer no próprio ano-calendário somente.

2.34. Ainda consoante o item 24 do ICPC 08 (R1) – Contabilização de Proposta de Pagamento de Dividendos – somente a parcela de dividendo que efetivamente se caracterize como **obrigação presente** (caracterizada quando a entidade não tem qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento passado) deve figurar no

passivo circulante da entidade.

(...)

2.35. Enfim, se deliberada a distribuição de lucros, na forma de pagamento de dividendos, sem condições hábeis ao efetivo pagamento, não há que se falar em obrigação presente (factível saída de recursos), devendo o lucro ser mantido no Patrimônio Líquido (passivo não exigível), em reserva específica, até que materializadas condições financeiras hábeis a tanto, e, nessa perspectiva, impondo-se a reclassificação contábil da conta “Dividendos a Pagar”, ao Patrimônio Líquido, na condição de “Dividendos Propostos”, até que viável o efetivo pagamento.

2.36. Sendo assim, a diferença cujo pagamento não foi comprovado da conta “Partes Relacionadas”, bem como a conta “Dividendos a Pagar” foram reclassificadas pelo Fisco, com suporte no art. 116, § 1º, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966):

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.”

(fls. 12/13)

subsequente, assim, não há possibilidade de manter os valores registrados em Passivo Circulante.

28. A tese trazida no apelo recursal de que *“a contabilização dos lucros a pagar no passivo circulante representa tanto a obrigatoriedade de se fazê-lo tão logo o caixa da sociedade assim o permita”* (fls. 688), não se sustenta. Isto porque a legislação – inciso I, do artigo 179 da Lei 6404/76 – define: *“no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”*.

29. Também, não prospera a alegação de inaplicabilidade das disposições da Lei 6404/76. Pois, como mencionado na r. decisão recorrida a cláusula 16ª do Contrato Social do Grupo WAF Imóveis Participações e Empreendimentos LTDA, às folhas 33, prevê a aplicabilidade da Lei 6404/76, vejamos:

29. No caso em questão, ainda que não haja obrigatoriedade contratual de distribuição dos lucros, uma vez estando propostos os dividendos, eles devem ser pagos, em 60 dias da data em que declarados e, em qualquer caso, dentro do exercício social, conforme § 3º do art. 205 da Lei 6.404/76, aplicável ao caso nos termos do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil e § 3º do art. 205 da Lei 6.404/76, na forma prevista pela cláusula 16ª do Contrato Social do Grupo WAF Imóveis Participações e Empreendimentos LTDA (fls. 33 doas autos).

(fls. 677, grifamos)

30. Com feito, afasto as razões recursais e mantenho integralmente a reclassificação dos valores da conta DIVIDENDOS A PAGAR do Passivo Circulante para o Patrimônio Líquido, na condição de “Dividendos Propostos”.

31. Destarte, o Recurso Ordinário deve ser conhecido e não provido.

32. Em tempo, constato que foram incluídos nos memoriais, pelo novo Patrono constituído, novos argumentos que não foram ventilados no Recurso Ordinário. Os argumentos ventilados nos memoriais não podem ser conhecidos, pois, são manifestamente extemporâneos. Além de que os Memoriais não se prestam como peça inovadora de argumentos, até porque os argumentos ventilados nos memoriais não foram contraditados pela DRF o que culminaria em ofensa ao contraditório. Assim, deixo de conhecer dos argumentos ventilados nos memoriais que não constam no Recurso Ordinário.

33. Ainda, ressalto que argumentos e teses recursais trazidas em memoriais e razões orais são intempestivas, em razão da preclusão consumativa que impede inovações recursais. No mesmo sentido destaco o quanto decidido no julgamento do AgRg nos EDcl no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 689.360 - BA (2005/0105887-8) de relatoria da Ministra Laurita Vaz:

Muito embora seja uma praxe forense a elaboração de "memoriais" pelos advogados mais combativos, com o intuito de "enriquecer" o debate ou "esclarecer" situações que se acredita sensibilizar o Julgador, essa prática não pode estar acima da regra processual que determina prazos para a realização dos atos pelas partes, mormente em face da preclusão consumativa, instituto de indelével importância ao regular processamento de qualquer causa.

Dispositivo

34. Ante o exposto, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, dou-lhe provimento e conheço do Recurso Ordinário e, no mérito, nego-lhe provimento. Assim, resta mantido integralmente o AIIM e a solidariedade.

Sessão Virtual, data certificada digitalmente.

Silvio Ryokity Onaga

Juiz Relator

Ementa:

“ITCMD. FALTA DE PAGAMENTO. EMPRÉSTIMOS NÃO CARACTERIZADOS. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). INCAPACIDADE FINANCEIRA. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E PROVIDO E RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO”.

Relatório e Voto:

VOTO VISTA

Pedi vista dos autos, tendo em vista relevantes argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de Memorial e sustentação oral já realizada.

Em primeiro lugar, adoto o bem elaborado e detalhado relatório da lavra do I. Juiz Relator e Presidente desta C. 7ª Câmara, Dr. Silvio Ryokity Onaga, a quem rendo minhas homenagens.

Pois bem. Ao analisar detidamente o Memorial apresentado pelo contribuinte, constato, como bem apontado pelo I. Relator, que este traz argumentos

e teses não ventiladas no Apelo Ordinário, o que caracteriza inovação recursal, que não podem ser apreciados em razão da preclusão consumativa.

Diante deste cenário, acompanho integralmente o voto do I. Relator, no sentido de conhecer de ambos os Recursos para o fim de dar provimento ao Recurso de Ofício e desprover o Recurso Ordinário.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2026.

HELFSTEIN

Vista

RODRIGO

Juiz com

—

—



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	RODRIGO HELFSTEIN
Votos de Preferência:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI,LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT,SILVIO RYOKITY ONAGA,RODRIGO HELFSTEIN

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Sala das Sessões da SÉTIMA CÂMARA JULGADORA, 11 de setembro de 2026

SILVIO RYOKITY ONAGA

Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

Ementa:

ITCMD. Deixou de pagar o ITCMD, por ter atribuído à doação de 396.000 quotas de participação societária na empresa GRUPO WAF IMÓVEIS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, valor inferior ao praticado no mercado, na qualidade de donatário. Recurso de Ofício Provido - as provas demonstram que não se trata de valores oriundos de empréstimos efetuados pelo sócio e sim verdadeiro ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC), tendo em vista que os valores foram utilizados para investimentos em imóveis - atividade empresarial da sociedade - e que os valores no ativo circulante "disponibilidades" demonstram, de forma cabal, a incapacidade financeira, da sociedade, em liquidar os empréstimos em curto prazo. Recurso Ordinário Parcialmente Provido - a reclassificação dos dividendos a pagar está correta, não há prova do regular pagamento dos valores dentro do exercício social, nem do subsequente, assim, não há de manter os valores registrados em Passivo Circulante. Recurso de Ofício Provido. Crédito Mantido.

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

Pedi preferência do presente processo para melhor analisar a r. decisão do e. juiz Relator, notadamente quanto ao provimento do Recurso de Ofício.

Relatório

Tendo em vista a completude e clareza do relatório do e. Juiz relator, o adoto integralmente para presente voto de preferência.

1. O AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) é instrumento societário em que os sócios e acionistas aportam recursos na sociedade com a finalidade precípua de conversão em capital social em um momento futuro
2. Na contabilidade societária, ele é registrado como parte do patrimônio líquido, devendo ser lançado com essa rubrica.

3. Ressalte-se que para que uma operação seja caracterizada como AFAC, o aporte precisa partir de um dos sócios da empresa.
4. Outra característica importante da AFAC é a sua definitividade, caracterizada pelo registro de uma finalidade específica, como a compra de um imóvel, por exemplo, ou para o próprio aumento do capital em data futura, sempre em uma data definida.
5. Apesar de não haver uma definição jurídica própria, o AFAC representa uma promessa de capitalização, onde o sócio entrega o numerário à sociedade antes da formalização do ato societário de aumento de capital.
6. Todavia, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) preencheram a lacuna conceitual através da Resolução CFC nº 1.159/2009, que aprovou o Comunicado Técnico CTG 2000.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

7. Em síntese, as normas estabelecem que classificação contábil do AFAC depende da irretratabilidade do compromisso assumido entre sócio e sociedade. Se o adiantamento for pactuado sem a possibilidade de devolução (irretratável), ele deve ser registrado no Patrimônio Líquido (PL), em conta específica, logo após o Capital Social. Caso exista qualquer cláusula que permita a devolução dos valores ao sócio (retratável), o montante deve ser classificado no Passivo Exigível (Circulante ou Não Circulante), indicando que a empresa possui uma obrigação de reembolso perante o investidor, chamando atenção para o fato de que é possível também a existência de AFAC retratável, que se aproxima muito do mútuo.
8. Por sua vez, o mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, onde o mutuário se obriga a devolver ao mutuante o que dele recebeu em gênero, qualidade e quantidade, conforme o Art. 586 do Código Civil.
9. Empréstimo (mútuo) é o contrato pelo qual uma das partes entrega à outra coisa fungível ou infungível, com a obrigação de restituí-la. Como as necessidades da vida se multiplicam e nem todas as pessoas têm posse que lhes permitam satisfazê-las, é comum se emprestar de amigos, de parentes ou, modernamente, de instituições financeiras, os bens e valores que estes possuem em excesso, **com a promessa de restituição**.
10. Em muitos casos, ele representa manifestação de solidariedade humana, especialmente quando gratuito. No mundo dos negócios, despontam os empréstimos onerosos, fornecidos pelos bancos e que fomentam o desenvolvimento e o progresso. O empréstimo, em qualquer de suas modalidades, pertence à categoria dos contratos que têm por objeto a entrega de uma coisa. **Quem a recebe fica obrigado a restituí-la**, tal como acontece na locação. Como somente se perfaz com a tradição, é contrato de natureza real. Antes dela só haverá uma promessa de empréstimo. A espécie mais conhecida de empréstimo é o mútuo. **O mútuo é o “empréstimo de coisas fungíveis”, pelo qual o mutuário obriga-se “a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (CC, art. 586).** Por ele, o mutuante “transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário”. Por conta deste, que se torna proprietário, “correm todos os riscos dela desde a tradição”. **Uma das características mais importantes do mútuo é justamente a temporariedade, senão vejamos o ensinamento de Carlos Roberto Gonçalves:**

O mútuo é, por fim, temporário, pois será doação se não houver prazo determinado ou determinável e for, assim, perpétuo. A propósito, prescreve o art.

592 do Código Civil que, “não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será: I - até à próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para sementeiras; II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro; III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível”. (Gonçalves, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. 3. vol. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 335).

11. No mesmo sentido da temporariedade do mútuo, Roberto Senise Lisboa:

Trata-se (mútuo) de contrato real, unilateral, temporário e, se houver remuneração, oneroso (caso contrário será gratuito). (Lisboa, Roberto Senise. Direito Civil de A a Z. Barueri, SP: Manole, 2008. p. 272.

12. Na esfera tributária, o mútuo entre pessoas ligadas está sujeito à incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF-Crédito) e à tributação de Imposto de Renda sobre os juros (IRRF). Já o AFAC legítimo é isento de IOF, pois não se configura como uma operação de crédito, mas como um ato societário.
13. Portanto, face a um empréstimo convencional, o adiantamento para futuro aumento de capital revela-se uma opção financeiramente mais vantajosa por não envolver o pagamento de juros.
14. Pois bem, a estratégia sucessória de registro de mútuo em empresas familiares como modelo de planejamento sucessório elisivo é bastante conhecida e igualmente combatida pelas fiscalizações estadual e federal.
15. No âmbito federal, Receita Federal tem combatido o uso do AFAC como um "mútuo disfarçado" quando os valores permanecem registrados no passivo (como AFAC retratável ou sob outra rubrica) por tempo indeterminado, sem que ocorra a efetiva capitalização ou sem que haja uma deliberação formal para o aumento de capital. O fisco desconsidera a natureza de AFAC e reclassifica a operação como mútuo.
16. Tal prática já foi objeto de julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que consolidou o entendimento de que a demora injustificada na capitalização, conforme Parecer Normativo CST 17/84 e a IN SRF 127/88, que previam prazos como 120 dias após o encerramento do exercício, descaracteriza o AFAC passando se ser exigido o IOF retroativo.
17. No âmbito estadual, ocorre o contrário, ou seja, supostos mútuos são descaracterizados pela fiscalização estadual para que possam compor o PL da sociedade e desta forma impactar o valor das cotas transmitidas via doação.
18. Nestes casos, afirma Silvana Alves Rodrigues Garcia:

“os abusos de direito (emprego disfuncional do contrato de mútuo) e de forma (emprego disfuncional da empresa como mecanismo de implementação da evasão tributária), no que referente aos aportes de bens e direitos à empresa pela via de supostos empréstimos, que geralmente realizados pelos genitores, **concretizando estratégia concebida para se doar, ainda que indiretamente, por intermédio de menos quotas integralizadas e doadas, todo, ou um percentual equivalente, do patrimônio constante do ativo da empresa, e, nessa perspectiva, registrando-se uma nítida subavaliação da base de cálculo das quotas doadas ante o manifesto esvaziamento do patrimônio líquido.**

...

Uma vez diante, o Fisco, de anomalias tais, tem-se que de rigor, com fundamento

nos arts. 149, inc. VII e 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 84-A da Lei 6.374/89 e o art. 23, § 2º, da Lei 10.705/2000, sob pena de afronta ao princípio da isonomia tributária, a desconsideração de supostos empréstimos, mediante a reclassificação contábil desses, no Patrimônio Líquido da entidade, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital – AFAC's, ou seja, a fim de que sejam esses recategorizados à conta dos negócios jurídicos que, em essência e forma, constata-se dissimulados⁴, quais sejam: AFAC's (Estudos Fiscais sobre ITCMD, 2025. p. 270.)

19. A classificação da operação como mútuo ou AFAC é essencial na medida em que nesta última hipótese, nos termos do item 69 Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n. 1.159 de 13/02/2009, os adiantamentos para futuros aumento de capital realizados, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, com reflexos no valor das cotas transmitidas via doação.
20. Feitas essas considerações, passo à análise do caso sob julgamento.
21. De plano, verifico a existência de contrato de mútuo, com cláusula expressa de não pagamento de juros e sem data de devolução do valor supostamente emprestado.
22. Todavia, ainda que cause estranheza, este fato, isoladamente não pode fundamentar a desconsideração da suposta natureza de mútuo para AFAC, nos termos da acusação.
23. No meu sentir, é essencial para fins de caracterização do mútuo, a característica da intencionalidade de devolução dos valores inicialmente, e não da mera possibilidade.
24. A intencionalidade é aferível pelos elementos do negócio e a possibilidade não. Em tese, tudo é possível.
25. A intencionalidade se coaduna com o item 68 da Res. CFC 1.159/2009.

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, **devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.**
26. Outro fato que no meu sentir confirma a intencionalidade de permanência dos valores supostamente emprestados para a sociedade é a aquisição de imóveis, o que, conforme demonstrado, é uma das características do AFAC.
27. Não houve o recolhimento de tributos federais (IOF) na operação de suposto empréstimo, que era devido em razão do disposto no artigo 13 da Lei 9.799/99, o que no meu sentir descaracteriza a intencionalidade de devolução e confirma a natureza de AFAC dos aportes.
28. Importa mencionar que no presente caso, o mutuário é pessoa jurídica de titularidade do próprio mutuante.
29. Por fim, e não menos importante, chamo atenção para o objeto social da empresa, de gestão patrimonial própria, de titularidade familiar, pais e filho, o que a torna potencial instrumento de planejamento sucessório, sujeito ao ITCMD.
30. Situação semelhante já foi decidida por este eg. TIT no AIIM 5.049.983-0, pendente de admissibilidade de Recurso Especial, no qual a 6ª Câmara Julgadora decidiu pela classificação de supostos mútuos como AFACs, nos seguintes termos:

Como já afirmado pela Autoridade Fiscal, **privilegia-se a essência sobre a forma**, sem que tal conceito atraia a disposição do artigo 116, parágrafo único do CTN, destacando-se que o “mútuo” defendido pela Recorrente, de certo, atende a forma prevista em lei (contrato formal), com elementos essenciais como a identificação das partes, o objeto do contrato (a coisa emprestada, dinheiro), o prazo para a restituição e as condições de pagamento, como juros ou outros encargos. Entretanto, **a essência é notadamente desnaturada, eis que é medular que o mútuo se traduza na transferência temporária do domínio de bens fungíveis, do mutuante para o**

mutuário, com a obrigação deste último de restituir ao mutuante a mesma quantidade e qualidade do que recebeu.

As alterações contratuais (que sucessivamente prorrogam a data de vencimento, hodiernamente por 15 anos e contando), a composição societária (confusão entre mutuante e mutuária) e a ficcionalização do pagamento de juros (“pagos” com novos empréstimos realizados pela mesma “mutuante”) evidenciam que, de mútuo, só a forma, pois a essência não foi observada. **Assim, independentemente da suposta observância de Pronunciamentos Contábeis, a exemplo do alegado cumprimento do Pronunciamento CPC 39, fato é que conclusão não é outra, senão que os valores aportados pela ASPIRE à GALELU são permanentes e irretratáveis, devendo ser tratados, como tratou a Autoridade Fiscal, como investimentos ao invés de mútuos.** A Recorrente, antes da tentativa de descaracterizar tais aportes como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital irretratável, corretamente eleito pela Autoridade Fiscal como contabilmente adequado, deveria convencer-nos da legitimidade do mútuo, o que, a meu sentir, não ocorreu.

...

Assim, embora defenda a Recorrente que houve “aporte de terceiro não sócio/acionista da Galelu” e não houve “capitalização dos valores por prazo superior a 120 (cento e vinte) dias”, para fins de descaracterizar as operações como AFAC, tem-se que a ASPIRE, embora sociedade empresarial com personalidade jurídica própria, é essencialmente conduzida pelos interesses diretivos de sua sócia pessoa física, Sra. Renata, que figura como mutuante e mutuária nas operações tratadas como “mútuo”, evidenciando que o aporte, factualmente, deu-se sim por sócia da GALELU. A não capitalização dos empréstimos da ASPIRE, cuja formalização societária não se deu justamente pelo desinteresse das partes inter-relacionadas, que não podem valer-se da própria torpeza, igualmente não desnatura a classificação correta adotada pela Autoridade Fiscal.

31. No mesmo sentido é a decisão da Delegacia Tributária de Julgamento de Campinas, no AIIM 5.038.459-4:

37. Portanto, passemos ao escrutínio do conjunto probatório de modo a se constituir convicção sobre a finalidade do negócio jurídico relativo às transferências de valores do Sr. Celio Fontão Carril e sua intenção em reaver os valores transferidos à empresa Agropecuária Fazenda Cascata Altinópolis LTDA, de modo a apurarmos se houve de fato a constituição efetiva de um contrato de mútuo (com a observância dos requisitos e cuidados próprios a esse tipo de negócio), ou se o referido contrato deve ser descaracterizado nos termos do artigo 116, § único do CTN. Nesse caso, é importante apurar detalhadamente principalmente os cuidados tomados pelo alegado mutuante para reaver os valores transferidos à empresa.

38. Assim, observando o contrato de fls. 33/34, importantes pontos chamam a atenção.

39. Iniciemos **pelo fato dele não prever claramente a exigência de juros ou correção monetária**, sendo pago na medida do retorno dos investimentos que a mutuária fizer (cláusula 2 do contrato). Ora, se o valor transferido à empresa teria como retorno algo equivalente ao resultado dos investimentos feitos pela mutuária, seria isso uma forma de se participar dos eventuais lucros obtidos pela empresa ou de se ter efetivamente uma remuneração por capital emprestado?

40. Nesse sentido, a evocada gratuidade, que seria no entender da Recorrente aplicável ao caso, parece não fazer sentido. Ora, se de fato o que ocorreu foi um

empréstimo com fins econômicos, caberia a exigência de juros sobre tal contrato, pelo menos é o que indicava o artigo 591 do Código Civil à época:

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

41. Por outro lado, **se não houvesse um fim econômico no empréstimo, qual seria a finalidade do aludido contrato?** Ainda que evidentemente haja interesse do sócio em auxiliar um empreendimento do qual faz parte, embora o valor alegado como emprestado seja altíssimo, a não fixação de juros por parte do mutuante aponta claramente para um interesse diverso da remuneração pelo empréstimo de haveres. Nesse sentido, haveria mais lógica na conclusão de que o mutuante estaria mais interessado em disponibilizar os recursos à empresa que propriamente celebrar um acordo de empréstimo. **Ou seja, se não houvesse fim econômico, mais próximo estaria o referido acordo de um AFAC do que de um contrato de mútuo.**

...

55. Assim, em momento algum utilizou-se o Fisco de qualquer pré-julgamento (ou presunção) quanto à intenção da Recorrente e demais envolvidos no negócio jurídico desconsiderado. O que há é a constatação, por meio do conjunto probatório formado, de que determinado negócio jurídico (contrato de mútuo) foi pactuado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (redução do valor do patrimônio líquido, que serviu de base de cálculo do ITCMD na doação das quotas). A partir dessa constatação, cabe ao Fisco, por dever de ofício, e sob pena de responsabilidade funcional (§ único do artigo 116 c/c § único do artigo 142, tudo do CTN), desconsiderar o negócio jurídico na forma que lhe foi atribuída (contrato de mútuo) reclassificando tal negócio com a forma que se adeque a sua real finalidade (AFAC), verificando assim se há incidência tributária cabível e constituindo o devido crédito tributário, se necessário.

60. Assim, resta claro, portanto, que a doação de quotas da empresa AGROPECUARIA FAZENDA CASCATA ALT. LTDA, efetivada em 14/05/2019, foi de fato apurada sobre uma base de cálculo inferior ao previsto no artigo 14, § 3º da Lei 10.705/2000 (vide documento de fls. 54/55 e explicações constantes do relatório circunstanciado de fls. 06/11). E tendo ainda o contribuinte deixado de recolher a diferença de imposto devido, está configurada claramente a infringência do artigo 17, § 3º e do artigo 31, inciso II, alínea “b” do Regulamento do ITCMD, aprovado pelo Decreto 46.655/2002, sendo ainda cabível o enquadramento da penalidade prevista no artigo 21, inciso II da Lei 10.705/2000.

32. E ainda o AIIM 5.011.977-1 e 5.050.108-2, julgados pela Delegacia Tributária de Julgamento de São Paulo:

AIIM 5.011.977-1

62. O Autuado argumenta que a reclassificação efetuada estaria correta por se tratar de valores devidos pela sociedade ao Sr. YORKI referente a valores por ele antecipados em favor da sociedade e que, inicialmente, seriam utilizados para adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), porém, que foram convertidos em sua natureza à mútuo (empréstimo).

63. Malgrado o argumento invocado, é certo que o Autuado não logrou comprovar a aventada mudança da natureza da conta AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) para “mútuo”.

64. Como bem observou o Juízo de piso, não obstante a magnitude da operação, não há contrato a discriminar o valor da dívida, o prazo e forma de pagamento, a remuneração do capital (juros).

65. Mormente, porque os rendimentos de operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física são equiparados, para fins de incidência do Imposto de Renda, a rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa (artigo 18, inciso III da Instrução Normativa SRF nº 25/2001).

67. Assim, sendo ônus do contribuinte apresentar provas a demonstrar a alegação de que o “saldo tem natureza material de mútuo”, tais como contrato formal, pagamentos e Declaração de Imposto de Renda, nada foi apresentado.

...

70. Veja-se que a qualificação definitiva do montante como AFACs e sua integração ao Patrimônio Líquido deve necessariamente atender a uma condição absoluta: a impossibilidade de devolução.

71. Compulsando o caderno probatório dos autos, inexistente demonstração de que se tenha procedido à devolução de tais valores, o que corrobora a tese acusatória.

72. Enfim, como bem observa a Representação Fiscal à fl. 304, “à mingua de qualquer prova que tal reclassificação da AFAC tenha sido efetivada em respeito ao que determina a Resolução do CFC”, é de rigor “a sua manutenção como parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica detentora das quotas doadas”.

5.050.108-2

32. De fato, o exame do conjunto fático-probatório **denuncia a irretratabilidade e inexigibilidade dos referidos aportes e edifica o entendimento de que não estamos a tratar de mútuos.**

33. Conforme se depreende da Manifestação Fiscal (fls. 838/865) e da documentação que dá lastro à autuação fiscal, os contratos das supostas obrigações financeiras (fls. 766/780) evidenciam a **ausência de cobrança de correção monetária ou encargos e confirmam a intenção de incorporação dos recursos à sociedade mediante subscrição de quotas:**

...

41. Assim, se por um lado, a utilização de manobra contábil, no intento de se ocultar a doação de bens resta demonstrada nos autos, lado outro é certo que a descon sideração perpetrada pelo Fisco encontra suporte jurídico na norma posta no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que tem eficácia imediata no âmbito tributário paulista e autoriza a autoridade administrativa a descon siderar 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.

33. Há ainda outros precedentes que confirmam a conclusão aqui adotada: Delegacia Tributária de Julgamento de São Paulo: AIIM 5.023.844-9; 5.023.846-2; 5.034.905-3; 5.034.917-0; 5.034.922-3; 5.052.883-0; 5.052.884-1

34. Referente ao pedido de redução da multa em razão da superveniência da L.C. 236/2026, concluo que o art. 3º da LC, ao definir a vigência imediata do lei, invoca a aplicabilidade do art. 106 do CTN, o que permite a redução da multa para 75% nos moldes do voto do e. juiz dr. Luiz Erhardt. Nada obstante, este debate compôs as discussões do Poder Legislativo e ao cabo, atendendo a pedido dos entes federativos, a norma do art. 211-A veio a delimitar a eficácia exclusivamente do art. 142, § 5º

35. No mais, acompanho integralmente o e. relator.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, dou-lhe provimento, para reformar a decisão recorrida e conheço do Recurso Ordinário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento mantendo integralmente o AIIM 5.036.257-4, de 04/03/2024, com redução das multas para 75%, nos termos do art. 113-A do CTN, na redação dada pela L.C. 236/2026.

Tribunal de Impostos e Taxas, Sala de Sessões Virtual da 7ª Câmara Julgadora

(em data eletronicamente certificada)

Ramon Leandro Freitas Arnoni

Juiz em Preferência



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

Ementa:

artigo 113-A, § 1º, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 236/2026, e sua incidência retroativa, quando mais benéfica, aos atos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do mesmo Código.

Relatório e Voto:

1. Apresento voto de preferência quanto à aplicação da legislação superveniente à penalidade, por entender que a norma que estabelece limite mais benéfico à multa deve ser aplicada desde a sua entrada em vigor, inclusive aos atos pretéritos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.
2. No memorial complementar de fls. 764/765, os Recorrentes requerem, subsidiariamente à manutenção do crédito tributário, a redução da multa de 100% para 75%, invocando o artigo 113-A, § 1º, inciso I, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 236/2026.
3. Segundo a peça, a penalidade foi aplicada com fundamento no artigo 21, inciso III, da Lei nº 10.705/2000.
4. A disciplina temporal da penalidade encontra previsão expressa no artigo 106 do CTN, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

5. A alínea “c” impõe a aplicação da penalidade menos severa quando o ato ainda não tiver sido definitivamente julgado.

6. A existência de lançamento anterior à alteração legislativa não impede esse ajuste.

7. Enquanto submetida ao julgamento administrativo, a exigência sancionatória deve ser examinada à luz da disciplina superveniente que concretamente favoreça o sujeito passivo.

8. A Lei Complementar nº 236/2026 acrescentou ao Código Tributário Nacional o artigo 113-A, com o seguinte teor:

Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.

§ 1º A multa cominada pela legislação em razão do disposto no caput deste artigo, exceto as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, não poderá exceder os seguintes percentuais calculados sobre o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo:

I – 75% (setenta e cinco por cento);

II – 100% (cem por cento) nos casos em que se verifique a prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio pelo sujeito passivo; e

III – 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos em que se verifique a reincidência do sujeito passivo.

§ 2º (VETADO).

9. O artigo 3º da Lei Complementar nº 236/2026 determinou sua entrada em vigor na data da publicação, ocorrida em 4 de setembro de 2026.

10. O limite sancionatório do artigo 113-A contém os elementos necessários à sua aplicação, ao definir os percentuais máximos e as respectivas bases.

11. Entendo, por isso, que sua observância independe de reprodução em lei estadual ou de regulamentação que apenas reitere o teto já estabelecido.

12. O prazo de dois anos previsto no artigo 211-A do CTN não altera essa conclusão.

13. Sua remissão recai especificamente sobre os critérios do artigo 142, § 5º, relativos às reduções da penalidade associadas ao pagamento ou parcelamento.
14. O teto do artigo 113-A, § 1º, possui objeto próprio e não foi incluído nessa regra de adequação da legislação local.
15. O artigo 211-B, por sua vez, disciplina a atualização da legislação referente aos artigos 208-A a 208-J, que tratam do processo administrativo fiscal.
16. Também essa previsão não posterga o limite material da sanção.
17. Estender os prazos desses dispositivos ao artigo 113-A significaria acrescentar condição temporal que o legislador não estabeleceu para o teto das multas.
18. A conjugação dos artigos 106, inciso II, alínea “c”, e 113-A, § 1º, do Código Tributário Nacional conduz à aplicação imediata do limite mais favorável às penalidades em discussão.
19. A circunstância de a lei nova estabelecer um teto, em vez de alterar individualmente cada norma sancionatória estadual, não afasta a retroatividade benigna: a limitação reduz a penalidade legalmente exigível sempre que o valor anteriormente cominado ultrapassar o máximo aplicável à mesma infração.
20. Esse ajuste se insere no controle de legalidade do lançamento.
21. O artigo 27 da Lei nº 13.457/2009 admite a redução de multas nos casos expressamente previstos em lei, requisito atendido pela disciplina superveniente do Código Tributário Nacional.
22. A solução também respeita o artigo 28 da mesma lei, pois decorre da aplicação das normas legais que regem a penalidade e sua eficácia temporal, sem declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual. Lei 13.457/2009
23. Quanto ao percentual, o artigo 21, inciso III, da Lei nº 10.705/2000 prevê multa equivalente a uma vez a diferença do imposto não recolhido na hipótese ali descrita.
24. A simples incidência dessa capitulação não demonstra, por si, as circunstâncias exigidas pelos incisos II e III do § 1º do artigo 113-A do Código Tributário Nacional. A adoção de teto superior a 75% depende da verificação concreta dos seus pressupostos, à luz da imputação e das provas constantes dos autos.
25. Assim, ausentes os pressupostos legais para enquadramento nos limites superiores, a multa deve ser reduzida de 100% para 75% da diferença do imposto não recolhido que remanescer exigível.
26. A redução decorre de comando legal vinculante e deve ser apreciada neste julgamento.
27. Não há fundamento, sob esse enquadramento, para manter a penalidade superior ao novo teto enquanto se aguarda alteração da legislação estadual.

DISPOSITIVO

28. Por todo o exposto, quanto à matéria objeto deste voto de preferência, voto por **RECONHECER A APLICAÇÃO IMEDIATA** do artigo 113-A, § 1º, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 236/2026, e sua incidência retroativa, quando mais benéfica, aos atos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do mesmo Código.

29. A adequação da penalidade deve ocorrer no presente julgamento, independentemente de alteração da legislação estadual.

30. Para a multa sujeita ao limite ordinário, sem configuração das hipóteses dos incisos II e III daquele § 1º, voto pela REDUÇÃO DE 100% PARA 75% da diferença do imposto não recolhido que remanescer exigível.

31. No mais, acompanho na íntegra, o voto de cuidadosa lavra do i. Juiz Relator.

32. É como voto e, respeitosamente, submeto aos meus pares.

LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

Juiz Contribuinte



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	SILVIO RYOKITY ONAGA

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: SILVIO RYOKITY ONAGA

Ementa:

Mantenho meu voto de mérito, acrescido das considerações do voto de preferência do Dr. Luiz Roberto para reduzir a multa com fundamento na Lei Complementar 236 de 2026.

Relatório e Voto:

Mantenho meu voto de mérito, acrescido das considerações do voto de preferência do Dr. Luiz Roberto para reduzir a multa com fundamento na Lei Complementar 236 de 2026.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	RODRIGO HELFSTEIN

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: RODRIGO HELFSTEIN

Ementa:

"ITCMD. APLICAÇÃO DE NORMA BENÉFICA RETROATIVAMENTE. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO".

Relatório e Voto:

Reitero o meu voto vista apresentado, todavia aderindo ao voto de preferência do I. Juiz Luiz Roberto Guimarães Erhardt, a quem rendo minhas homenagens.

Diante deste cenário, conheço de ambos os Recursos para o fim de dar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Ordinário.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2026.

RODRIGO HELFSTEIN
Juiz



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	5036257-4	2024	5036257-4	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	WOLNEY DE MEDEIROS ARRUDA FILHO
Relator:	SILVIO RYOKITY ONAGA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	RODRIGO HELFSTEIN
Votos de Preferência:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI, LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT, SILVIO RYOKITY ONAGA, RODRIGO HELFSTEIN

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.
RECURSO DE OFÍCIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: SILVIO RYOKITY ONAGA (Presidente)
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.
RECURSO DE OFÍCIO: Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: RODRIGO HELFSTEIN
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.
RECURSO DE OFÍCIO: Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.
RECURSO DE OFÍCIO: Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.
RECURSO DE OFÍCIO: Conhecido Integralmente. Provido.

São Paulo, 11 de setembro de 2026
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



AUTUADO

THEO AVILA DE ROBERTIS ARRUDA

IE	CNPJ	LOCALIDADE	AIIM
0000000000000	54867232882	PRESIDENTE PRUDENTE - SP	5036257-4

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juízes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 11 de setembro de 2026
Tribunal de Impostos e Taxas