



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
22	5038656-6	2024	5038656-6	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	PAULO SERGIO COUTINHO GALVAO FILHO GRAZIELA LAFER GALVAO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	GRAZIELA LAFER GALVAO
Relator:	HENRIQUE FERNANDO MELLO
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: HENRIQUE FERNANDO MELLO

Ementa:

ITCMD. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DOAÇÃO DE AÇÕES DE EMPRESA DE CAPITAL FECHADO. BASE DE CÁLCULO QUE, NOS TERMOS DO §3º, DO ARTIGO 14, DA LEI 10705/00, PODE SER O VALOR PATRIMONIAL DAS AÇÕES. VALOR QUE DEVE SER BUSCADO NO BALANÇO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO IMEDIATAMENTE ANTERIOR. ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DESCONSIDERAÇÃO DE DELIBERAÇÃO PARA DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS, RECLASSIFICANDO OS VALORES PARA O PATRIMÔNIO LÍQUIDO. ARTIGO INEFICAZ TECNICAMENTE, PENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. ARTIGO 84-A, DA LEI 6374/89, QUE NÃO CUMPRE O PAPEL REGULAMENTADOR EXIGIDO. INAPLICABILIDADE AO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ITCMD. APLICAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AO DOADOR. ARTIGO 8º, III, DA LEI 10705/00. IMPOSSIBILIDADE. RECURSOS ORDINÁRIOS CONHECIDOS E PROVIDOS PARA CANCELAR A EXIGÊNCIA.

Relatório e Voto:

Relatório

- Trata-se de Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte às fls. 1123/1171 e de Recurso Ordinário interposto pela responsável tributária às fls. 1173/1182, ambos contra a r. decisão de fls. 1107/1118 que julgou procedente o AIIM 5.038.656-6, lavrado em face de PAULO SERGIO COUTINHO GALVÃO FILHO.
- O AIIM contém duas acusações de falta de pagamento de ITCMD por ter, o contribuinte Paulo Sérgio Coutinho Galvão Filho recebido, na qualidade de donatário, ações da empresa GL HOLDINGS S/A através de doações realizadas pela Sra. Graziela Lafer Galvão, responsável tributária neste caso, atribuindo

às ações recebidas valor inferior ao praticado no mercado.

3. O contribuinte traz em seu Recurso Ordinário, em síntese, os seguintes argumentos (conforme bem resumido às fls. 1176/1177):

a) a decisão recorrida deve ser declarada nula, em virtude da inovação nos motivos do lançamento, na medida em que a Delegacia Tributária de Julgamento indicou como indício de simulação no registro dos dividendos em conta de passivo o fato de ter ocorrido a distribuição desproporcional de lucros da GL Holdings, o que não foi indicado pela autoridade fiscal como motivação do auto de infração;

b) o AIIM é nulo uma vez que as informações utilizadas pela autoridade administrativa para se apurar a base de cálculo do ITCMD supostamente correta não são corroboradas pelos documentos anexados aos autos, para além de não retratarem a realidade dos fatos. Com isso, tem-se que o auto de infração foi lavrado com base em presunções. Não bastasse, a nulidade do lançamento é também evidenciada pelo fato de que, ao se utilizar de materialidade meramente presumida, a autoridade fiscal se equivocou na quantificação da base de cálculo do imposto exigido;

c) seja por conta das disposições da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, que preveem que o balanço patrimonial é levantado ao final de cada exercício social, seja por conta das disposições da Portaria CAT n. 15/2003, o ITCMD incidente sobre as transmissões (causa mortis ou doação) de ações de sociedade de capital fechado é calculado com base no valor patrimonial das respectivas ações, obtido a partir do balanço patrimonial do ano anterior, atualizado pela UFESP do período;

d) não é cabida a reclassificação dos dividendos para conta de patrimônio líquido, pois não se trata de provisão ou passivo contingente, mas de efetivo passivo, pois, uma vez deliberado o pagamento dos dividendos, estes passam a ser devidos pela sociedade aos seus sócios, os quais possuem o direito incondicional ao recebimento dos dividendos; e

e) o ajuste do patrimônio líquido da GL Holdings não é cabido, pois (i) não é cabível registrar em conta de patrimônio líquido os reflexos de MEP, já que, sendo receitas que compõem a demonstração de resultado do exercício, antes do registro em conta de patrimônio líquido (contas de “reserva”) deve haver deliberação sobre a destinação dos lucros; (ii) os números apresentados pela fiscalização não condizem com a realidade, a exemplo do que se apresenta para o resultado da Klabin S/A.

4. A responsável solidária, além dos argumentos preliminares e de mérito acima mencionados, acrescenta argumentos pela nulidade de sua responsabilização no caso concreto, diante da inexistência de demonstração da impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e a ausência de participação da Recorrente no ato que resultou na subavaliação da base de cálculo do ITCMD.

5. Parecer em contrarrazões da D. Representação Fiscal às fls. 1186/1200, rechaçando todos os

argumentos das recorrentes.

6. É o relatório. Passo ao voto.

VOTO

7. Para a lavratura do presente AIIM, a Autoridade Fiscal considerou que a base de cálculo utilizada nas doações recebidas pelo autuado ficou aquém do quanto legalmente exigido, já que se apurou o valor das ações recebidas com base no balanço patrimonial da empresa do ano imediatamente anterior às datas das doações, e não no “valor de mercado” das ações.

8. Em razão disso, com fundamento nos artigos 12, §1º, e 17, §3º, do RITCMD/SP, buscou determinar o “valor patrimonial” das ações doadas para as datas das doações, ou seja, 04/06/19 e 25/07/19, equiparando-o ao valor de mercado.

9. Os citados dispositivos legais estão assim redigidos:

“Artigo 12 - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional.

§ 1.º - Considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.”

“Artigo 17 - No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto no artigo anterior, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo.

(...)

§ 3.º - Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, **admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.**”

10. Como apontam os recorrentes:

“Para apurar o valor patrimonial reputado como correto, ajustando o balanço utilizado pelo contribuinte para apuração do ITCMD, a autoridade fiscal partiu de dois pontos principais:

Ponto 1: reclassificação, para conta de patrimônio líquido (“PL”), dos dividendos registrados em conta de passivo da GL Holdings;

Ponto 2: aplicação do método de equivalência patrimonial (“MEP”) para a mensuração de investimento em sociedades controladas ou coligadas da GL Holdings na data das doações, com o reflexo de MEP registrado em conta de PL (e não em conta de resultado).”

Julgamento das preliminares

11. Alegam, os recorrentes, que a decisão de primeira instância teria inovado nas motivações do AIIM, modificando critérios jurídicos do lançamento, em afronta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, assim redigido:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa** no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

12. Referem-se, os autuados, ao ponto em que o julgador de piso trata que “seria um indício de simulação o fato de os dividendos da GL Holdings terem sido distribuídos de maneira desproporcional, representando uma transferência graciosa do patrimônio da Sra. Graziela Galvão para os seus filhos.” (fls.

1128, por exemplo)

13. Ocorre que não houve inovação, por **parte da decisão recorrida**, em relação aos motivos do ato administrativo praticado pela autoridade fiscalizadora. O tema da potencial simulação diante da distribuição desproporcional de dividendos foi trazido aos autos pela Autoridade Administrativa às fls. 995/1016, quando de sua Manifestação sobre as defesas apresentadas por contribuinte e responsável.

14. Portanto, a decisão de primeira instância realizou análise de questão trazida à lide administrativa pelo autor do AIIM.

15. Por outro lado, não é possível identificar a presença, no presente caso, de argumentação contra potencial inovação presente nas considerações trazidas em sede de Manifestação **pela própria autoridade fiscal**.

16. Dessa forma, a preliminar, no modo como apresentada, voltada ao reconhecimento de nulidade da decisão recorrida, **não pode ser acolhida**.

17. Além disso, o argumento de que o AIIM é nulo por cerceamento do direito de defesa em razão da utilização de presunção não convence.

18. Os documentos que dão suporte às acusações fiscais estão todos nos autos e foram disponibilizados aos autuados pela fiscalização. Além disso, o conteúdo de referidos documentos considerados para a constituição do crédito tributário aqui exigido é suficiente para demonstrar a interpretação dada pelo órgão atuante à situação concreta.

19. Some-se a isso o fato de que o Fisco tem razão ao argumentar que os documentos são das próprias empresas avaliadas, não havendo qualquer surpresa em seu conteúdo para o contribuinte, inexistindo, portanto, qualquer tipo de presunção no caso concreto.

20. Também por essa razão **deixa-se de acolher** mais esse pedido preliminar.

21. O argumento de nulidade do AIIM por erro de determinação da base de cálculo confunde-se com parte dos argumentos de mérito, razão pela qual será analisado na sequência.

Julgamento das razões de mérito do contribuinte

22. A Lei nº 10705/00, nos casos de doações de ações relativas a participação em empresas de capital fechado (sem negociação em Bolsa de Valores), como se dá no presente caso, prevê em seus artigos 9º, §1º e 14, §3º (assim como o RITCMD/SP prevê nos já transcritos artigos 12, §1º e 17, §3º), o seguinte:

“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.”

“Artigo 14 - No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo.

(...)

§ 3º - Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, **admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.**”

23. É lícito ao Fisco, em verificação do valor atribuído pelo contribuinte às ações recebidas em doação,

utilizar dos métodos legalmente previstos e autorizados para reavaliar os direitos em questão.

24. No entanto, considero que a Autoridade Fiscal se encontra vinculada à determinação específica e excepcional, constante da parte final do §3º, do artigo 14, da Lei nº 10705/00 (e do §3º, do artigo 17, do RITCMD/SP), que prescreve a admissão do “valor patrimonial” atribuído às ações doadas, em detrimento do “valor corrente do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo”, como previsto no *caput*.

25. E de acordo com a previsão constante do artigo 176 da Lei nº 6404/76, para que uma companhia possa, ao final do exercício social, demonstrar com clareza a situação de seu patrimônio, deve-se elaborar balanço patrimonial, único documento a partir do qual será, portanto, retirado o “valor patrimonial” oficial das respectivas ações.

26. O balanço patrimonial, obrigatório e válido para o caso concreto, é aquele do mês de dezembro 2018, exercício anterior à data das doações (que se deram em junho e julho de 2019).

27. Dessa forma, é possível afirmar, no presente caso, que o valor atribuído às ações doadas, como “valor patrimonial” (resultado da divisão do patrimônio líquido pelo número de cotas), seguiu a legislação de regência da matéria.

28. Caso o Fisco tivesse se deparado com inexatidões em relação ao “valor patrimonial” das ações em relação aos dados constantes do balanço patrimonial para o período de dezembro de 2018, poderia aplicar os métodos utilizados no presente caso (inclusive o método de equivalência patrimonial) voltados à reavaliação para aquele período, e não para os meses de junho e julho de 2019.

29. Não há como permitir, nesse momento, porém, que o trabalho fiscal seja refeito, sob pena de nulidade.

30. Some-se ao que foi até aqui explanado o fato de que a apuração de parte da base de cálculo, como

decorrência de desconsideração da deliberação de distribuição de dividendos realizada pela empresa GL Holdings S.A, com fundamento no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, reclassificando os valores para a conta de patrimônio líquido, não poderia ter sido levada a cabo.

31. Isso porque, o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, em que pese ter sido declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 2446), sofre de ineficácia técnica. Ou seja, pende de regulamentação e, por isso, não é autoaplicável.

32. O dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 116. (...)

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.**”

33. Ao contrário do quanto afirmado nos autos, não é verdade que o artigo 84-A, da Lei nº 6374/89, seja a regulamentação exigida pelo dispositivo do Código Tributário Nacional. Referido dispositivo não prescreve “procedimentos” necessários à eficácia do parágrafo único do artigo 116, do CTN. Senão, vejamos:

“**Artigo 84-A** - A autoridade fiscal pode 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.”

34. Em outras palavras, o fato do legislador ordinário paulista repetir o conteúdo legal a ser regulamentado não serve de regulamentação, por mais óbvia que seja a afirmação.

35. Além disso, o artigo 84-A, da Lei nº 6374/89, está inserido na legislação do ICMS e não do ITCMD, não sendo aplicável ao caso concreto nem mesmo pela previsão do artigo 23, §2º, da Lei nº 10705/00, que diz:

“**Artigo 23** - Apurada qualquer infração à legislação do imposto instituído por esta lei, será lavrado auto de infração e de imposição de multa.

(...)

§ 2º - Aplica-se, no que couber, ao procedimento decorrente de autuação e imposição de multa, **a disciplina processual** estabelecida na legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.”

36. O dispositivo transcrito claramente somente aplica ao ITCMD as normas referentes ao **processo administrativo do ICMS** (e, apenas, após a lavratura do AIIM), não havendo autorização para descon sideração de atos ou negócios jurídicos em matéria de ITCMD antes da apropriada regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN.

37. Por esses motivos, a reclassificação dos valores deliberados como distribuição de dividendos para o patrimônio líquido não encontra fundamento legal válido, significando dizer que a base de cálculo apurada seria, somente por esse ponto, inexata, gerando a necessidade de cancelamento do AIIM.

38. Dessa forma, ao recurso ordinário do contribuinte deve ser **dado provimento para cancelar a exigência**.

Julgamento das razões de mérito da responsável tributária

39. O AIIM sob análise também contém responsabilização tributária da doadora das ações, Sra. Graziela Lafer Galvão, com fundamento no artigo 8º, inciso III, da Lei nº 10705/00, que assim prescreve:

“Artigo 8º - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

III - o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso do parágrafo único do artigo anterior, o donatário;

(...)”

40. O artigo em questão prevê um requisito principal que, uma vez configurado, permite a responsabilização da figura do doador: é preciso que seja impossível exigir o ITCMD do donatário.

41. Uma vez presente esse requisito, o doador responderá solidariamente com o donatário, mas apenas em relação aos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

42. Trata-se, assim, de uma responsabilidade subsidiária e, no que for aplicável, solidária entre donatário e doador, com características de sanção ao responsável que praticou atos ou se omitiu de modo a permitir o inadimplemento da obrigação principal.

43. Para todos os efeitos, somente pode ser constituído crédito tributário contra o responsável tributário, com fundamento no artigo 8º, III, da Lei nº 10705/00, se restar configurada a impossibilidade da exigência do tributo do donatário, contribuinte do ITCMD.

44. No presente caso, não se demonstrou o cumprimento do requisito principal, fundamental e inafastável para a aplicação do dispositivo legal em comento.

45. Não convence o argumento de que o AIIM foi lavrado também em face da pessoa do donatário para preservar o exercício de seu direito de defesa.

46. Não há autorização em nosso sistema tributário para que se realize a incidência de uma norma e se constitua um débito tributário em face de alguém sem que estejam presentes todos os elementos autorizadores do tipo legal, sob pena de caracterizar, tal proceder, um engodo que, com a desculpa de garantir o exercício de um direito de defesa (que seria desnecessário caso se cumprisse adequadamente a previsão normativa), afronta os mais fundamentais direitos dos destinatários da carga tributária, forçando-os, muitas vezes, a cumprir exigências indevidas para não se verem mais prejudicados do que já foram.

47. O artigo 142, do Código Tributário Nacional, ao determinar que o lançamento contenha a identificação do sujeito passivo, não permite que se coloque como responsável tributário (ou mesmo como contribuinte) alguém cuja presença na relação jurídica tributária dependa de situação não verificada no caso concreto.

48. Por essas razões, ao recurso ordinário da responsável tributária deve ser **dado provimento, determinando-se sua exclusão do presente processo**, ainda que, eventualmente, a exigência seja mantida em face do contribuinte.

DISPOSITIVO

49. Diante do exposto, conheço dos recursos ordinários interpostos por Paulo Sérgio Coutinho Galvão Filho (contribuinte) e Graziela Lafer Galvão (responsável tributária) e a eles dou provimento para cancelar o AIIM 5.038.656-6.

São Paulo, sessão virtual.

Henrique Mello

Juiz Titular

VOTO DE VISTA - Juiz: LUCIANA CRISTINA DA SILVA VENDRAMINI

Ementa:

ITCMD – Falta de recolhimento do ITCMD-doação, por ter, o Autuado, na condição de donatário, atribuído à doação, valor inferior ao praticado no mercado. Não há nulidade a ser declarada. Os valores registrados no passivo circulante (passivo exigível) sob a rubrica de dividendos a pagar, sem que de fato preenchessem os requisitos de uma obrigação presente em que fosse provável a saída de recursos financeiros, foram considerados como uma simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos. As normas contábeis, embora relevantes, não vinculam a interpretação e aplicação do direito tributário. A distribuição desproporcional de lucros, sem justificativa negocial clara, pode, nos termos do artigo 116, parágrafo único, do CTN, ser considerada dissimulação de doação para fins de incidência de ITCMD. Apenas na circunstância de impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo principal, é que será chamado o terceiro responsável. Tratando-se de lançamento de crédito tributário, a eventual cobrança de valores a ser feita em execução fiscal depende que já figurem no polo passivo todos os eventuais corresponsáveis. Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Inteligência do artigo 248 da Lei 6.404/1976. O Autuado foi notificado a apresentar o Balanço Patrimonial levantado à data da doação, contudo, ficou-se inerte. Impossibilidade de se contestar valores com base em demonstrações financeiras de datas diferentes. RECURSOS ORDINÁRIOS INTERPOSTOS PELO AUTUADO E PELA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

Relatório e Voto:

VOTO EM VISTA

1. Pedi vistas preferência dos presentes autos para tecer algumas considerações acerca de controvérsia posta e que já foi objeto de voto de relatoria apresentado pelo i. Juiz Dr. Henrique Fernando Mello, a quem rendo as minhas sinceras homenagens.

2. Por brevidade, adoto, neste voto, o bem elaborado relatório do voto de relatoria.

-

Da autuação fiscal

3. Trata-se da acusação fiscal de falta de recolhimento do ITCMD-doação, por ter, o Autuado, na condição de donatário, atribuído à doação, valor inferior ao praticado no mercado.

4. Na peça acusatória exordial, Autoridade Fiscal narra que:

(Item 1 do AIIM)

(i) no dia 04 de junho de 2019, GRAZIELA LAFER GALVÃO realizou a doação, a seu filho PAULO SÉRGIO COUTINHO GALVÃO FILHO, de 2.116.721 ações da empresa GL HOLDINGS S/A;

(ii) PAULO SÉRGIO COUTINHO GALVÃO FILHO apresentou declaração informando, como data da doação,

04/06/2019, e atribuiu às 2.116.721 ações recebidas o valor de R\$19.155.524,46, ou seja, atribuiu o valor de R\$9,04962177 para cada ação e

(iii) efetuou, sobre esta doação, o recolhimento do ITCMD-doação no valor de R\$766.220,98. ($R\$19.155.524,46 \times 4\% = R\$766.220,98$).

(Item 2 do AIIM)

(i) no dia 25 de julho de 2019, GRAZIELA LAFER GALVÃO realizou a doação, a seu filho PAULO SÉRGIO COUTINHO GALVÃO FILHO, de 4.233.444 ações da empresa GL HOLDINGS S/A;

(ii) PAULO SÉRGIO COUTINHO GALVÃO FILHO apresentou declaração informando, como data da doação, 25/07/2019, e atribuiu às 4.233.444 ações recebidas o valor de R\$38.311.067,01, ou seja, atribuiu o valor de R\$9,04962177 para cada ação e

(iii) efetuou, sobre esta doação, o recolhimento do ITCMD-doação no valor de R\$1.532.442,68. ($R\$38.311.067,01 \times 4\% = R\$1.532.442,68$).

5. Contudo, nos termos da apuração fiscal realizada:

(Item 1 do AIIM)

(i) o Patrimônio Líquido da empresa GL HOLDINGS S/A, em 04/06/2019 (data da doação), era de R\$189.656.928,42, dividido em 17.474.894 ações. Ou seja, o Valor Patrimonial de uma ação era de aproximadamente R\$10,85310894 ($R\$189.656.928,42 / 17.474.894 = R\$10,85310894$);

(ii) A doação recebida pelo Autuado estava, assim, avaliada em R\$22.973.003,60 ($2.116.721 \times R\$10,85310894 = R\$22.973.003,60$);

(iii) como a alíquota do ITCMD-doação é de 4%, o imposto que deveria ter sido recolhido pelo Autuado era de R\$918.920,14 ($R\$22.973.003,60 \times 4\% = R\$918.920,14$);

(iv) o Autuado deixou de recolher o valor de R\$152.699,16 ($R\$918.920,14 - R\$766.220,98 = R\$152.699,16$).

(Item 2 do AIIM)

(i) o Patrimônio Líquido da empresa GL HOLDINGS S/A, em 25/07/2019 (data da doação), era de R\$199.202.370,64, dividido em 17.474.894 ações. Ou seja, o Valor Patrimonial de uma ação era de aproximadamente R\$11,39934643 ($R\$199.202.370,64 / 17.474.894 = R\$11,39934643$);

(ii) A doação recebida pelo Autuado estava, assim, avaliada em R\$48.258.494,74 ($4.233.444 \times R\$11,39934643 = R\$48.258.494,74$);

(iii) como a alíquota do ITCMD-doação é de 4%, o imposto que deveria ter sido recolhido pelo Autuado era de R\$1.930.339,78 ($R\$48.258.494,74 \times 4\% = R\$1.930.339,78$);

(iv) o Autuado deixou de recolher o valor de R\$397.897,10 ($R\$1.930.339,78 - R\$1.532.442,68 = R\$397.897,10$).

Da legislação de regência

6. Importante observar que, nos termos do que dispõe o artigo 9º, § 1º, da Lei 10.705/2000, a base de cálculo do ITCMD devido é o valor venal do direito transmitido **na data do contrato de doação**.

Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação. (destaquei)

7. A par disso, veja-se que o §3º do artigo 14 da Lei nº 10.705/2000, no que tange à determinação da base de cálculo para quotas não negociadas em bolsa, admite que o seu valor corrente seja o seu **valor patrimonial** na data do ato translativo, in verbis:

Artigo 14 - No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo. (..)

§ 3º - Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial. (destaquei)

8. Ademais, consoante bem observa a Autoridade Fiscal, o **valor patrimonial** é determinado pela divisão do valor do patrimônio líquido pela quantidade de ações: $VALOR\ PATRIMONIAL = VALOR\ DO\ PATRIMÔNIO\ LÍQUIDO / QUANTIDADE\ DE\ AÇÕES$ (glossário do Banco Central do Brasil, acessível através do link: <https://www.bcb.gov.br/meubc/glossario>).

9. O cerne da acusação fiscal é, então, o entendimento de que o valor da base do imposto deve ser obtido a partir do **balanço patrimonial** da empresa cujas ações estão sendo doadas, o qual **deve refletir o valor patrimonial das ações na data da doação**.

Da apuração do Fisco

Da simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos

10. Conforme a manifestação fiscal (fls. 1005), houve distribuição de lucros, à título de dividendos, desproporcional aos sócios:

“3.23. Pode-se observar da análise da ata da reunião de sócios realizada em 30/07/2017 e apresentada pela defesa às folhas 989-991 que a distribuição de lucros nela autorizada desrespeitou a proporcionalidade da participação dos sócios no capital social da GL Holdings.

A sócia Graziela, que possuía à época (conforme se depreende da 1ª Alteração do Contrato Social da GL Holdings apresentada às folhas 251-264) 99,99% das quotas da empresa, recebeu apenas 6,67% do total distribuído.

3.24. Na mesma Alteração do Contrato Social supracitada, podemos verificar que, em 22/10/2018, os sócios Graziela, Maria Eugênia e Paulo Sérgio decidiram aumentar o capital social da GL Holdings em R\$ 37.783.802,00, mediante a capitalização de parte da reserva legal e da totalidade da reserva de lucros. As novas quotas decorrentes deste aumento de capital, no qual não foram utilizados recursos próprios dos aportantes, mas unicamente recursos pertencentes à empresa, foram integralizadas apenas pelos sócios Maria Eugênia e

Paulo Sérgio, o que fez com que a participação de cada um no capital social da empresa aumentasse de 0,005% para 13,66%, enquanto a participação de Graziela diminuiu de 99,99% para 72,68%.”

11. Ao analisar as Declarações ITCMD de Doação Extrajudicial (fls. 36 a 41), em conjunto com documentos arquivados na JUCESP (fls. 233 a 311) e as Escriturações Contábeis Digitais (ECDs) da empresa GL HOLDINGS S/A e de suas investidas, obtidas junto ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) (fls. 312 a 347), a Autoridade Fiscal observou que, em 30/07/2017, houve deliberação pela distribuição de lucros no valor de R\$90.000.000,00.

12. Contudo, as apurações fiscais demonstraram que a empresa não tinha, na data da deliberação, disponibilidade financeira para o efetivo pagamento deste valor.

13. Nesse contexto, o Fisco ponderou que: **“os valores registrados no passivo circulante (passivo exigível) sob a rubrica de dividendos a pagar, sem que de fato preencham os requisitos de uma obrigação presente em que seja provável a saída de recursos financeiros, devem ser considerados como uma simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos.** Isso ocorre porque não representam efetivamente uma distribuição passível de concretização e, portanto, não atendem aos critérios normativos de um passivo exigível, sendo considerados contingentes nesse sentido”. (fl. 21)

14. Decerto que, conquanto contratualmente (contrato social) amparada, inexistindo elementos que demonstrem a efetiva possibilidade de sua concretização, a figura da distribuição desproporcional de lucros na forma de pagamento de dividendos configura-se como uma simulação.

15. Assim, a Autoridade Fiscal, apreendendo ser inegável a existência de um cenário de **simulação** da deliberação pela distribuição de lucros, com base as disposições do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN),

promoveu a reclassificação contábil dos lucros distribuídos para o Patrimônio Líquido.

16. E, ao fim, a partir do balancete ajustado, o Fisco identificou o real valor patrimonial contábil das ações recebidas em doação pelo donatário, constatando a incorreção do valor registrado na DITCMD.

Do não levantamento do balanço patrimonial, com a devida aplicação do Método da Equivalência Patrimonial (MEP), nas datas das doações

17. De início, há que se observar que, nos termos do que dispõe o artigo 248 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum devem ser avaliados pelo **método da equivalência patrimonial**, *in verbis*:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial (..)

18. O **Método da Equivalência Patrimonial (MEP)** está estabelecido no Pronunciamento Técnico-Contábil (CPC) nº 18, item 10 (Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto), e no CPC nº 26 (Apresentação das Demonstrações Contábeis).

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, quando permitida legalmente, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do investidor nessas mudanças deve ser reconhecida de forma reflexa, ou seja, em outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido do investidor (ver Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis), e não no seu resultado.

19. No caso dos autos, a Autoridade Fiscal relata existir “influência significativa e/ou controle (a) GL HOLDINGS S/A sobre KLABIN IRMAOS E CIA, NIBLAK PARTICIPACOES S/A, SOGEMAR – SOCIEDADE GERAL DE MARCAS LTDA, KASSA - SP PARTICIPACOES LTDA e KLABIN S/A; (b) KLABIN IRMAOS E CIA. e NIBLAK PARTICIPACOES S/A. sobre KLABIN S/A; e (c) KASSA - SP PARTICIPACOES LTDA. sobre LPG ADMINISTRACAO S/A (artigo 243 da Lei 6.404/76).

20. O Fisco explica as empresas supracitadas já utilizavam o Método da Equivalência Patrimonial (MEP) para avaliar seus investimentos nas empresas coligadas/controladas.

21. Em verdade, a irregularidade apontada pelo Fisco diz respeito ao não levantamento do balanço patrimonial, com a devida aplicação do MEP, nas datas das doações ora analisadas, o que teria acarretado uma subavaliação da base de cálculo do ITCMD devido.

22. Nesse cenário, a partir de informações obtidas nas Escriturações Contábeis Digitais enviadas pelas empresas GL HOLDINGS S/A, KLABIN IRMAOS E CIA, NIBLAK PARTICIPACOES S/A, SOGEMAR - SOCIEDADE GERAL DE MARCAS LTDA, KASSA - SP PARTICIPACOES LTDA, KLABIN S/A e LPG ADMINISTRACAO S/A ao Sistema Público de Escrituração Digital, a Autoridade Fiscal ajustou o balancete da empresa GL HOLDINGS S/A para a data da doação - mediante aplicação das normas contábeis legalmente previstas nos valores do Ativo Permanente, Passivo Exigível e do Patrimônio Líquido.

Da controvérsia dos autos

23. O Juízo de piso manteve integralmente a exigência fiscal por entender que o valor das ações da holding deve corresponder ao valor patrimonial na data das doações e por entender legítima a desconsideração da classificação de dividendos com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

24. No presente julgamento de 2ª instância, o i. Relator se posiciona no sentido de conhecer dos recursos ordinários interpostos por Paulo Sérgio Coutinho Galvão Filho (contribuinte) e Graziela Lafer Galvão (responsável tributária) e, a eles, dar provimento para cancelar o AIIM.

25. Ouso divergir do bem fundamentado posicionamento do i. Relator, exponho, nas linhas abaixo, as minhas razões.

-

Das preliminares recursais

26. No que tange às preliminares levantadas no apelo recursal, peço licença para tecer algumas considerações.

27. A primeira, diz respeito à arguição recursal de **nulidade da decisão recorrida por inovação no lançamento.**

28. Embora o i. Relator tenha consignado que “o tema da potencial simulação diante da distribuição desproporcional de dividendos foi trazido aos autos pela Autoridade Administrativa às fls. 995/1016, quando de sua Manifestação sobre as defesas apresentadas por contribuinte e responsável”, percebo que a referida acusação já constava expressamente do Relatório Fiscal Circunstanciado (fls. 21/22) que:

“(..) os valores registrados no passivo circulante (passivo exigível) sob a rubrica de dividendos a pagar, sem que de fato preencham os requisitos de uma obrigação presente em que seja provável a saída de recursos financeiros, devem ser considerados como uma simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos. Isso ocorre porque não representam efetivamente uma distribuição passível de concretização e, portanto, não atendem aos critérios normativos de um passivo exigível, sendo considerados contingentes nesse sentido”. (destaquei)

29. Sendo certo que a decisão de primeira instância realizou análise de questão trazida à lide administrativa pelo autor do AIIM, inexistindo a alegada inovação de critério jurídico.

30. Também acompanho o voto de relatoria quanto ao entendimento acerca da impossibilidade de acolhimento do argumento de que o AIIM seria nulo por cerceamento do direito de defesa, notadamente, porque, de fato:

“(..) o Fisco tem razão ao argumentar que os documentos são das próprias empresas avaliadas, não havendo qualquer surpresa em seu conteúdo para o contribuinte, inexistindo, portanto, qualquer tipo de presunção no caso concreto.”

31. Ademais, consoante explicado pela d. Representação Fiscal “o órgão julgador solicitou detalhamento dos quadros de apuração do Patrimônio Líquido apresentados no Relatório Circunstanciado, e esclarecimento acerca de um dos argumentos da defesa. Ela foi cumprida às fls. 1085-1090. Não foram juntadas novas provas”. (fl. 1093)

-

Do mérito

Da utilização do balanço patrimonial ajustado à data das doações

32. Quanto ao mérito, o i. Relator entendeu que:

“O balanço patrimonial, obrigatório e válido para o caso concreto, é aquele do mês de dezembro 2018, exercício anterior à data das doações (que se deram em junho e julho de 2019).”

“Caso o Fisco tivesse se deparado com inexatidões em relação ao “valor patrimonial” das ações em relação aos dados constantes do balanço patrimonial para o período de dezembro de 2018, poderia aplicar os métodos utilizados no presente caso (inclusive o método de equivalência patrimonial) voltados à reavaliação para aquele período, e não para os meses de junho e julho de 2019.” (destaquei)

33. Com o devido respeito, divirjo de tal entendimento, haja vista que o artigo 9º, § 1º, da Lei 10.705/2000, **é cogente** ao estabelecer que a base de cálculo do ITCMD devido é o valor venal do direito transmitido **na data do contrato de doação**.

34. Ademais, como bem observou a Autoridade Fiscal à fl. 1013, “embora a Lei n. 6.404/76 não exija demonstrações intermediárias, ela também não proíbe a elaboração de balanços em outras datas. A possibilidade de balanços ajustados é uma prática contábil válida para situações específicas que exigem maior precisão”.

35. Sobre a matéria, veja-se também a seguinte passagem da Decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferida nos autos da Apelação Cível nº 1001001-47.2024.8.26.0168, em recente julgamento, realizado em 13 de março de 2025:

“As normas contábeis, embora relevantes, não vinculam a interpretação e aplicação do direito tributário. Ou seja, a conformidade formal da contabilidade não impede a aplicação da norma antielisão prevista no artigo 116,

parágrafo único, do CTN, sempre que evidenciada a desconexão entre os registros contábeis e a realidade econômica subjacente.”

36. Ante todo exposto, resta evidente que “o cálculo do imposto baseado no valor patrimonial “oficial” da holding na data de 31/12/2018, atualizada pela UFESP como fez o Autuado, não está correto”, como bem constou da Decisão recorrida.

37. Anote-se que não é cabível o argumento recursal de que:

“(..) causa estranheza o fato de a autoridade fiscal não ter intimado o Impugnante determinando o levantamento do balanço patrimonial relativo às datas das doações (4.6.2019 e 25.7.2019)”.

38. Isto, porque, por meio da NOTIFICAÇÃO ITCMD V-563/2023 (fl. 42), o Autuado foi notificado a apresentar: “Balanço Patrimonial levantado à data da doação, caso se trate de participações societárias não negociadas em Bolsa”, contudo, quedou-se inerte.

-

Da Portaria CAT n. 15/2003

39. Relativamente ao argumento de que a Portaria CAT n. 15/2003 confirmaria que o balanço possível, para fins de apuração da base de cálculo do ITCMD, seria o levantado ao final de cada exercício social, consoante entendimento proferido em sentença judicial referente a outro contribuinte, registro concordância com o entendimento da Decisão recorrida no sentido que:

“O argumento da defesa de que o “valor patrimonial” seria estabelecido pelo art. 12 -A da Portaria CAT-15/03, que disciplina o cumprimento das obrigações e os procedimentos administrativos relacionados com o ITCMD, é um tanto forçado. O fato de constar “Balanço Patrimonial relativo ao exercício anterior” na lista de documentos exigidos nas doações perante o tabelião não significa que o procedimento adotado pelo contribuinte para identificar o valor das ações tem algum respaldo legal.”

40. Aliás, e a bem da verdade, não há que se confundir as disposições da Portaria CAT n. 15/2003, que se referem a obrigações acessórias e a procedimentos administrativos relacionados com o ITCMD, com a forma de apuração da base de cálculo do imposto, que deve obediência ao disposto no artigo 9º, § 1º, da Lei 10.705/2000.

-

Do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional

41. Noutro azo, o i. Relator entendeu que “a apuração de parte da base de cálculo, como decorrência de desconsideração da deliberação de distribuição de dividendos realizada pela empresa GL Holdings S.A, com fundamento no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, reclassificando os valores para a conta de patrimônio líquido, não poderia ter sido levada a cabo”.

42. O nobre Juiz apreendeu que:

“Ao contrário do quanto afirmado nos autos, não é verdade que o artigo 84-A, da Lei nº 6374/89, seja a regulamentação exigida pelo dispositivo do Código Tributário Nacional. Referido dispositivo não prescreve “procedimentos” necessários à eficácia do parágrafo único do artigo 116, do CTN.”

“Além disso, o artigo 84-A, da Lei nº 6374/89, está inserido na legislação do ICMS e não do ITCMD, não sendo aplicável ao caso concreto nem mesmo pela previsão do artigo 23, §2º, da Lei nº 10705/00 (..)”

“O dispositivo [artigo 23, §2º, da Lei nº 10705/00] claramente somente aplica ao ITCMD as normas referentes ao processo administrativo do ICMS (e, apenas, após a lavratura do AIIM), não havendo autorização para desconsideração de atos ou negócios jurídicos em matéria de ITCMD antes da apropriada regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN.”

43. Com a devida vênia, ousou discordar de tal entendimento.

44. O primeiro ponto que merece destaque é que, no julgamento da ADI nº 2446, o Supremo Tribunal Federal manteve a validade do artigo 116, parágrafo único do CTN, que permite à Autoridade Fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, conforme ementa abaixo reproduzida:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.

45. Em segundo lugar, relativamente à reserva legal, é oportuno e pertinente registrar que não é possível extrair do racional do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a exigência de regulamentação por meio de lei ordinária específica.

Art. 116. (...)

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

46. A norma ostenta eficácia limitada se inexistente lei ordinária disciplinadora dos procedimentos.

47. Bem de se ver que, na seara tributária paulista e no âmbito do ITCMD, a exigência de regulamentação mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, mencionada no parágrafo único do artigo 116 do CTN, encontra-se suprida pela própria Lei nº 10.705/2000, que possui regras de procedimento administrativo que permitem a aplicação da citada norma antielisiva e que foi regulamentada pelo Decreto nº 46.655/2002.

48. Um recorte do Acórdão proferido no julgamento da ADI nº 2446 se mostra importante para que fique delimitado sob qual enfoque a Corte Suprema analisou a necessidade de disciplina dos procedimentos a positivar a norma geral antielisiva estampada no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

“(..). Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador. (..)

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária." (destaquei)

49. Sobre a matéria, veja-se também a notável lição do professor Ricardo Lobo Torres (Torres, Ricardo Lobo - Planejamento Tributário – Elisão Abusiva e Evasão Fiscal - Editora Elsevier):

"Se as legislações desses entes da federação possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art.116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas, a LC nº 104/2001 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica". (destaquei)

50. Outrossim, vale destacar que a 6ª Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nos autos da Apelação Cível nº 1087688-18.2023.8.26.0053, diante do argumento de que a norma geral antielisão do artigo 116, parágrafo único, do CTN, carecia de aplicabilidade direta por ausência de regulamentação estadual específica, decidiu a favor da Fazenda Pública, asseverando que "a autoridade tributária pode desconsiderar atos que dissimulem o fato gerador do tributo. A distribuição desproporcional de lucros, sem justificativa negocial clara, foi considerada dissimulação de doação para fins de incidência de ITCMD".

51. A par disso, confira-se alguns excertos extraídos do já mencionado julgado do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Cível nº 1001001-47.2024.8.26.0168:

"IV. Os apelados apresentaram contrarrazões, defendendo a manutenção da sentença e sustentando a legalidade da deliberação societária que promoveu a distribuição de lucros acumulados antes da doação das quotas sociais. (..) defenderam que a norma geral antielisão do artigo 116, parágrafo único, do CTN, carece de aplicabilidade direta por ausência de regulamentação estadual específica."

(..)A controvérsia não se limita à apuração do valor patrimonial das quotas sociais transferidas. Na realidade, a questão central envolve a qualificação jurídica do planejamento sucessório adotado pelos autores, consistente na deliberada e artificial distribuição de lucros acumulados, que reduziu significativamente o patrimônio líquido da empresa elemento fundamental na definição da base de cálculo do ITCMD.

(..) a aplicação do artigo 116, parágrafo único, do CTN é medida que se impõe. O dispositivo autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, exatamente o que se verifica no presente caso." (destaquei)

Da responsabilidade tributária da doadora

52. No mais, o entendimento subsidiário do voto de relatoria foi no sentido de que "ao recurso ordinário da responsável tributária deve ser dado provimento, determinando-se sua exclusão do presente processo".

53. Isto, porque se entendeu que “somente pode ser constituído crédito tributário contra o responsável tributário, com fundamento no artigo 8º, III, da Lei nº 10705/00, se restar configurada a impossibilidade da exigência do tributo do donatário, contribuinte do ITCMD”.

54. Com a devida vênia, tenho entendimento diverso, apreendendo a legitimidade de a doadora figurar no polo passivo da presente exigência fiscal.

55. Isto, porque o inciso III, do artigo 8º, da Lei nº 10.705/2000, expressamente qualifica o doador como sendo o responsável solidário pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que for responsável, na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Artigo 8º - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (..)

III - o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso do parágrafo único do artigo anterior, o donatário; (destaquei)

56. No caso, é de fácil percepção que o doador está a responder solidariamente com o contribuinte em ato de doação em que efetivamente interveio.

57. Ao revés do que se aduz no apelo ordinário, a responsabilidade do doador é simples decorrência de sua condição pessoal.

58. Consoante ensina o i. Professor e ex-Juiz deste Tribunal Dr. Fernando Moraes Sallaberry, o doador “será responsável, porque ele intervém na transmissão, retirando, por liberalidade e de modo não oneroso, bens e direitos de seu patrimônio, para transferi-los ao patrimônio do donatário. Sua intervenção da transmissão é extensiva é necessária, pois, sem doador não existe a doação”. (Sallaberry, Fernando Moraes. ITCMD – Imposto sobre Heranças e Doações”. Volume II.- 2021) (destaquei)

59. Conforme ressabido, a responsabilidade tributária solidária caracteriza-se pela presença de mais de um devedor no polo passivo da relação obrigacional, sendo que qualquer um deles pode ser chamado a responder pela obrigação inadimplida. O Fisco tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum.

60. Por outro lado, a responsabilidade tributária subsidiária qualifica-se pelo fato de, nessa mesma relação obrigacional múltipla, o devedor subsidiário só responder pelo débito se o devedor principal não o fizer, devendo este ser demandado primeiramente.

61. Assim, se, num azo, a responsabilidade tributária subsidiária, por ser decorrente de uma relação obrigacional múltipla, configura um tipo de responsabilidade tributária solidária; noutro, a responsabilidade tributária solidária acrescida de benefício de ordem qualifica-se como responsabilidade tributária subsidiária.

62. No caso, não há dúvida de que resta caracterizada a responsabilidade solidária, tratando-se de hipótese de responsabilidade subsidiária haja vista que, apenas na circunstância de impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo principal, é que será chamado o terceiro responsável.

63. No entanto, tratando-se de lançamento de crédito tributário, a eventual cobrança de valores a ser feita em execução fiscal depende que já figurem no polo passivo todos os eventuais corresponsáveis.

64. No que tange ao argumento de que o AIIM foi lavrado também em face da pessoa do donatário para preservar o exercício de seu direito de defesa, veja-se, *mutatis mutandis*, a seguinte jurisprudência judicial:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA. INCLUSÃO DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. IMPOSSIBILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCLUSÃO DOS SÓCIOS.

I – A inclusão do sócio da empresa executada como corresponsável na CDA depende da sua notificação no processo administrativo fiscal, a fim de assegurar o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que não ocorreu na espécie. Mantida a r. decisão que acolheu parcialmente a exceção de pré-executividade para reconhecer a ilegitimidade passiva dos sócios e extinguir a execução fiscal em relação a eles, art. 485, VI, do CPC.

II- Agravo de instrumento desprovido.

(TJ-DF, Acórdão 1678361, 0736030-55.2022.8.07.0000, Relator(a): VERA ANDRIGHI, 6ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 15/03/2023, publicado no DJe: 31/03/2023.) (destaquei)

65. Revela-se, assim, a legitimidade de a doadora figurar no polo passivo da presente exigência fiscal como responsável solidária.

66. Passo, então, a examinar as demais alegações recusas meritórias.

Da reclassificação dos dividendos

67. Os Recorrentes retomam a discussão defensiva acerca da reclassificação dos dividendos deliberados para conta de patrimônio líquido.

68. Argumentam que não seria “cabida a reclassificação dos dividendos para conta de PL, pois dividendos já deliberados são efetivos passivos, passando a ser devidos pela sociedade aos seus sócios, os quais possuem o direito incondicional ao seu recebimento. Sob essa perspectiva, como os dividendos pertencem aos acionistas, estes sequer podem retornar à conta de patrimônio líquido da sociedade que os pagará no futuro, o que, inclusive, foi confirmado por Parecer Técnico elaborado por contabilista.” Sem razão os Recorrentes.

69. Princípio esclarecendo que este Órgão de Julgamento não está vinculado à opinião estampada em Parecer Técnico, sendo certo que deve se pautar pelo princípio do livre convencimento motivado acerca das circunstâncias fáticas e jurídicas dos autos.

70. Além disso, há que se observar que, o respeitável Parecer Técnico de fls. 1044/1083 – apresentado em inobservância ao disposto no artigo 19 da Lei 13.457/2009, em suas conclusões, não ponderou a premissa fática que sustenta a acusação fiscal: a simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos.

71. Prossigo observando que, conforme determina o artigo 205, § 3º, da Lei 6.404/76, o dividendo, ressalvada deliberação em contrário, deve ser pago em 60 dias da data em que foi declarado, e, em qualquer circunstância (com ou sem deliberação em contrário), dentro do exercício social.

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação. (..)

§3º O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia-geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

72. Como bem se vê, a norma consagra a natureza do dividendo como uma provisão para pagamento com prazo certo, razão pela qual deve ser classificada como “Lucros ou Dividendos a pagar” no Passivo Circulante.”

73. Todavia, se inexistirem condições hábeis ao efetivo pagamento, o lucro deve ser mantido no Patrimônio Líquido (passivo não exigível), em reserva específica, até que materializadas as condições necessárias.

74. Quanto aos critérios para o reconhecimento das provisões relacionados ao conceito de passivo, a Autoridade Fiscal traz à baila o Pronunciamento Técnico CPC 25, explanando à fl. 20 que:

“Conforme o estabelecido no CPC 25, os critérios para o reconhecimento das provisões estão relacionados ao conceito de passivo. Quando esses passivos não preenchem os critérios necessários para seu reconhecimento, são tratados na norma como passivos contingentes (não contabilizados).

Os critérios para o reconhecimento de um passivo são:

a) A entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado.

b) É provável a saída de recursos para liquidar a obrigação.

c) Factível a realização de estimativa confiável do montante da obrigação.

Com base no exposto até o momento, fica evidente que um passivo exigível só é reconhecível quando há uma obrigação presente em que a saída de recursos é certa ou muito provável.”

75. Com maior detalhamento, o Fisco explica que: “quando se distribui lucros, está-se, na realidade, distribuindo ativos disponíveis gerados pelos lucros obtidos (lucros realizados financeiramente). Assim como os passivos obedecem ao regime de competência, o registro dos ativos também o faz. Se não há disponibilidade financeira para pagamento dos dividendos dentro do exercício social, estamos diante de uma deliberação inconsequente, exarada em um cenário onde é evidente sua inexecutabilidade (distribuição de lucros na forma de pagamento de

dividendos sem que existam os recursos financeiros)".

76. Contudo, como narrado nos autos, "a GL Holdings não possuía, na data da declaração dos dividendos (30/07/2017), capacidade financeira para seu pagamento até o final daquele exercício (2017), uma vez que o valor total de seu ativo circulante (incluindo os direitos realizáveis) era de cerca de R\$ 32 milhões, contra R\$ 90 milhões de dividendos declarados." - o que denota a ausência de intenção de pagar os referidos dividendos.

77. Tal fato se revela ainda mais contundente, quando se lê a seguinte anotação fiscal: "a ata apresentada não estipula um prazo para seu pagamento, estabelecendo que seriam pagos "mediante disponibilidade de caixa da Sociedade", condição potestativa vedada pelo ordenamento (Código Civil, art. 122)".

78. Vale repetir que a norma de regência, posta no artigo 205, § 3º, da Lei 6.404/76, é cogente ao dispor que o dividendo deve ser pago no prazo de 60 dias a partir da data de sua declaração, estabelecendo, como exceção, a hipótese de a assembleia-geral deliberar por um prazo diferente, desde que dentro do exercício social.

79. No caso, a ata apresentada não estipula um prazo para seu pagamento e a GL Holdings não possuía, na data da declaração dos dividendos, capacidade financeira para seu pagamento até o final daquele exercício.

80. E é aqui que se encontra o cerne acusatório, pois, de fato, a "situação evidencia um ABUSO DE DIREITO E FORMA, inserindo-se em um contexto simulatório", já que não havia intenção de pagamento dos dividendos, mas sim de deslocamento do montante correspondente do Patrimônio Líquido para o Passivo Exigível, com o objetivo de diminuir artificialmente aquele e transferir patrimônio de Graziela para seus filhos Maria Eugênia e Paulo Sérgio".

81. Decerto que o descompasso entre o valor deliberado dos dividendos e os recursos financeiros efetivamente existentes é prova cabal da simulação apontada pelo Fisco, pois, na data da deliberação, 30/07/2017, não havia disponibilidade, nem prazo certo, para a transferência do valor para conta de Passivo - "Dividendos a Pagar" para os sócios.

82. Veja-se que o Juízo de piso refutou a alegação defensiva de que a existência de reserva de lucros no Patrimônio Líquido no valor de R\$ 11.931.593,02 em 2018 faria prova de que não houve intenção de reduzir patrimônio líquido, muito bem observando que "o Balanço Patrimonial da holding (fl. 323) mostra que o referido valor, na realidade, constitui Reserva Legal, que por força do art. 193, §2º4, da Lei 6.404/76 não é distribuída aos acionistas."

83. De salientar ainda que o Fisco ressalta que "não cancela ou anula atos ou negócios supostamente praticados pelo contribuinte, mas os desconsidera na apuração dos tributos devidos, readequando-os por meio de lançamento de ofício aos fatos materialmente revelados".

84. Enfim, a deliberação societária de expressivo montante de dividendos, sem lastro financeiro, antes da doação das ações, configura planejamento tributário abusivo, ensejando a recomposição da base de cálculo do ITCMD.

Do ajuste do patrimônio líquido da GL Holdings

85. Noutro giro, os Recorrentes aduzem que o ajuste do patrimônio líquido da GL Holdings não seria aceitável.

86. Inicialmente, sustentam que não seria cabível registrar em conta de patrimônio líquido os reflexos de MEP, já que, sendo receitas que compõem a demonstração de resultado do exercício, antes do registro em conta de patrimônio líquido (contas de “reserva”) deveria haver deliberação sobre a destinação dos lucros.

87. A questão é de fácil deslinde, pois conforme a Autoridade Fiscal explica, “todo o resultado apurado no período (lucro ou prejuízo) é registrado, no Balanço Patrimonial, no Patrimônio Líquido, para só então ser efetuada sua destinação”.

88. E o Fisco arremata: “o lançamento da contrapartida do MEP em conta de resultado (que se reflete no patrimônio líquido mediante a apuração do resultado do período) está definido no artigo 248 da Lei 6.404/76”.

89. Melhor sorte não logra o argumento recursal de que “antes do registro em conta de patrimônio líquido (contas de “reserva”) deveria haver deliberação sobre a destinação dos lucros”.

90. Ora, os demonstrativos fiscais “não têm a pretensão de serem considerados balanços patrimoniais (nem assim o foram nomeados), mas sim de evidenciar os ajustes efetuados, com base nas ECDs enviadas ao SPED e nas normas legais e contábeis, na determinação do patrimônio líquido de cada uma das empresas nas datas das doações”. (fl. 1003)

91. Em segundo lugar, os Recorrentes aduzem que os números apresentados pela fiscalização não condizem com a realidade, a exemplo do resultado da Klabin S/A.

92. Entendo que a questão já foi devidamente explicada pelo Fisco. Confira-se (fl. 1001):

“As divergências apontadas pela defesa, como exemplo, entre as telas anexadas à folha 16 dos autos (relatórios gerados pelo ContÁgil Lite - ferramenta de auditoria digital compartilhada pela Receita Federal com as Fazendas Estaduais) e os relatórios das folhas 342-344 (gerados pelo Sped Contábil) relativas à Klabin S.A., devem-se ao período compreendido em cada um.

Enquanto o relatório gerado pelo Sped Contábil compreende o período de 1º de janeiro de 2019 a 31 de dezembro de 2019, os relatórios gerados pelo ContÁgil Lite compreendem, respectivamente, os períodos de 1º de fevereiro de 2019 a 4 de junho de 2019 (data da primeira doação) e de 1º de fevereiro de 2019 a 25 de julho de 2019 (data da segunda doação). Ressaltamos que ambos os softwares são disponibilizados pela Receita Federal do Brasil e trabalham com os mesmos arquivos. No entanto, por uma limitação do Sped Contábil, não é possível gerar relatórios em períodos que compreendem meses incompletos.

3.6. Ainda com relação às informações mencionadas pela defesa referentes à Klabin S.A., os relatórios anexados à folha 345 (Visualizador de Lançamentos efetuados na conta 13101 – Participação em Controladas e Coligadas) foram incluídos apenas para comprovar que verificamos ter a Klabin S.A. aplicado em 31/05/2019 (fechamento do mês imediatamente anterior à doação recebida em 04/06/2019) e 28/06/2019 (fechamento do mês imediatamente anterior à doação recebida em 25/07/2019) o método da equivalência patrimonial – MEP para avaliar seus investimentos em coligadas e controladas, o que nos motivou a adotar os valores por ela apurados.

3.7. A defesa questiona a divergência entre o valor dos lucros e patrimônio líquido divulgados pela Klabin para o primeiro semestre de 2019 e aqueles apresentados pela fiscalização. Novamente, ressaltamos que

os números apresentados pela fiscalização foram extraídos das ECDs enviadas pela empresa ao Sped. Além disso, conforme mencionado anteriormente, não se pode comparar valores obtidos em datas diferentes. Enquanto a data de referência adotada pela Klabin S.A. para a divulgação dos resultados do primeiro semestre é 30/06/2019, os valores apresentados pela fiscalização foram obtidos tomando como referência as datas das doações, quais sejam, 04/06/2019 e 25/07/2019. Assim, para questionar tais valores, a defesa deveria ter apresentado balanços levantados para aquelas datas, o que não foi o caso. No entanto, a título ilustrativo, utilizando matemática simples, podemos verificar que a diferença no valor do patrimônio líquido é reflexo da diferença no valor dos lucros apurados (..)

3.8. Essa diferença na apuração dos lucros do período pode se dever a inúmeros fatores decorrentes das atividades operacionais e financeiras da empresa.

E, em consonância com o artigo 14, § 3º, da Lei 10.705/2000, a base de cálculo do ITCMD devido é o valor patrimonial nas datas das doações (04/06/2019 e 25/07/2019) das ações transmitidas, o que demanda a apuração dos lucros nestas datas e não em data diversa. (..)

3.14. Nos demonstrativos apresentados às folhas 26-31, para cada uma das empresas, além das linhas evidenciando os ajustes realizados a título de equivalência patrimonial, há também, para facilitar a compreensão, linhas relacionadas a agrupamentos das demais contas de resultado, de acordo com a estrutura definida pela empresa a que se referem: para a GL Holdings, as linhas “RECEITAS” e “DESPESAS”; para a Klabin Irmãos e Cia, a linha “CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS”; para a Niblak Participações, Sogemar, Kassa SP Participações e LPG Administração, a linha “RESULTADOS”; para a Klabin S.A., a linha “Lucros e Perdas”. Ao contrário do argumentado pelo defendente, todo o resultado apurado no período (lucro ou prejuízo) é registrado, no Balanço Patrimonial, no Patrimônio Líquido, para só então ser efetuada sua destinação.” (destaquei)

93. Importante lembrar que, em vista as razões da defesa, o Juízo de piso promoveu diligência ao Auditor Autuante para:

“a) detalhar os quadros de fls. 26 e 29 referentes a apuração do Patrimônio Líquido da Klabin S/A nas datas das doações; b) esclarecer quanto a alegação da defesa de que a referência de fl. 345 não coincide com o montante indicado pela fiscalização.”

94. As informações apresentadas pelo Fisco são esclarecedoras (fls. 1085 e ss):

“Os dados do quadro de fl. 26 são uma reprodução exata daqueles constantes da ECD (..)

“[para] uma visão precisa da saúde financeira da empresa e cumprir as normas contábeis, para calcular o patrimônio líquido através de um balancete, como os apresentados acima, é necessário também considerar o resultado do período (no caso do balancete da Klabin, denominado “Lucros e Perdas”), o qual reflete o desempenho financeiro recente da empresa.

(..) quanto a alegação da defesa de que a referência de fl. 345 não coincide com o montante indicado pela fiscalização:

Conforme já explicitado no item 3.6 da Manifestação Fiscal (fls. 1001-1002), os relatórios anexados

à folha 345 (Visualizador de Lançamentos efetuados na conta 13101 – Participação em Controladas e Coligadas) foram incluídos apenas para comprovar que verificamos ter a Klabin S.A. aplicado em 31/05/2019 (fechamento do mês imediatamente anterior à doação recebida em 04/06/2019) e 28/06/2019 (fechamento do mês imediatamente anterior à doação recebida em 25/07/2019) o método da equivalência patrimonial – MEP para avaliar seus investimentos em coligadas e controladas, o que nos motivou a adotar os valores por ela apurados.

Assim sendo, de fato não há, e nem deveria haver, identidade de valores entre aqueles apresentados nos quadros de fls. 26 e 29 (que quantificam o Patrimônio Líquido da empresa) e aqueles dos relatórios de fl. 345 (que representam os lançamentos efetuados pela empresa, a título de equivalência patrimonial, em seus investimentos em coligadas e controladas).

A nota explicativa que referencia o relatório de fl. 345 foi incluída junto aos quadros demonstrativos do Patrimônio Líquido da Klabin S/A em 04/06/2019 (fl. 26) e 25/07/2019 (fl. 29) apenas para justificar o porquê de não termos ajustado o Patrimônio Líquido da Klabin S/A pelo MEP, como havíamos feito para KASSA - SP PARTICIPACOES LTDA, KLabin IRMAOS E CIA, NIBLAK PARTICIPACOES S/A e GL HOLDINGS S.A., as quais, ao contrário da Klabin S/A, não tinham aplicado o MEP para avaliar seus investimentos em coligadas e controladas no fechamento do mês imediatamente anterior às doações.” (destaquei)

95. De tudo o quanto foi explicado, um ponto se sobressai: a impossibilidade de se contestar valores com base em demonstrações financeiras de datas diferentes, sendo certo que, a defesa deveria ter apresentado balanços levantados para aquelas datas.

96. Nesse particular, o Juízo de piso assim consignou:

“A defesa insiste em apontar demonstrações em datas diversas (final do ano, primeiro e segundo trimestre de 2019), mas não apresenta demonstrações referentes às datas das doações como manda a lei, mesmo tendo sido notificada a apresentá-las desde o início da ação fiscal (fls. 42/49).”

97. Não obstante, no apelo recursal se entende que “afirmar que o Recorrente deixou de apresentar os balanços que se reportam às datas das doações não consiste em fundamento válido para convalidar o auto de infração em debate.”

98. Ora, ao se fixar o entendimento no sentido de que a lei exige que as demonstrações sejam referentes às datas das doações - mantendo-se adstrito ao princípio da legalidade, não é possível o acolhimento de demonstrações referentes a datas diversas (final do ano, primeiro e segundo trimestre de 2019), o que seria verdadeiro contrassenso jurídico.

99. No que tange à alegação que acaba por configurar o plano de fundo da irresignação recursal, no sentido de que “conjugando os arts. 19 e 22 da Lei Estadual n. 13.457, houve um claro descumprimento das prescrições legais por parte da autoridade lançadora, pois foi utilizado um demonstrativo elaborado pelo fisco, sem que tenha sido apresentado o documento original”, êxito não logram os Recorrentes.

100. Com a devida vênia, não vislumbro para a hipótese dos autos, que a norma posta no artigo 22 da Lei nº 13457/2009 exija como elemento de prova a apresentação do documento original. Confira-se:

Artigo 22 - Em se tratando de infrações caracterizadas em documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo

sujeito passivo, admitir-se-á como elemento de prova, em substituição aos referidos documentos, demonstrativo no qual as operações, prestações ou eventos estejam individualmente discriminados, sempre que, alternativamente, o referido demonstrativo tenha sido elaborado pelo fisco:

I - mediante transcrição de documentos eletrônicos gerados pelo sujeito passivo, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior;

II - com base em documentos eletrônicos criados pelo sujeito passivo, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior;

III - esteja acompanhado de originais ou cópias dos respectivos documentos em quantidade suficiente para comprovar, de forma inequívoca, ainda que em relação a um único evento, a ocorrência da infração.

101. Em verdade, em situações como a presente, o inciso II do artigo 22, da Lei nº 13.457/2009, preceitua que será admitido como elemento de prova, demonstrativo fiscal elaborado com base em documentos eletrônicos criados pelo sujeito passivo, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos.

102. A integridade dos documentos extraídos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) resta demonstrada nos autos, por meio da identificação do arquivo (hash), conforme os relatórios anexados às fls. 312/344 e 346/347.

103. Para a elaboração dos relatórios, foram utilizados softwares são disponibilizados pela Receita Federal: o programa validador da Escrituração Contábil Digital - Sped Contábil (que gerou os relatórios apresentados às folhas 312/344 e 346/347) e a ferramenta de auditoria digital ContÁgil Lite (que gerou os relatórios apresentados às folhas 7/8, 13/19, 23/25 e 345).

104. Vale aqui frisar que, se, por um lado, estamos a tratar de documentos criados pelo próprio sujeito passivo e extraídos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cuja integridade resta comprovada nos autos, lado outro, “não seria útil anexar aos autos os arquivos ‘crus’ enviados pelas empresas ao Sped, pois, sem um software de leitura, seriam ininteligíveis e não agregariam qualquer valor.”, como bem observou a Autoridade Fiscal.

105. Veja-se, uma vez que o Fisco se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia e, nos termos do § 1º do artigo 22 da Lei nº 13.457/2009, o sujeito passivo pode contraditar o referido demonstrativo fiscal, desde que o faça de forma objetiva, com indicação precisa do erro ou incorreção encontrados e com apresentação da correspondente comprovação, sob pena de se terem por exatos os dados nele constantes.

Dos aventados equívocos nos ajustes promovidos pela fiscalização

106. No caso, os Recorrentes aduzem a improcedência da exigência fiscal ante a existência de equívocos específicos em relação a cada ajuste promovido pela fiscalização.

107. No que concerne aos ajustes relativos às sociedades Klabin S/A, os Recorrentes sustentam que “os valores

constantes do auto de infração não parecem refletir a realidade. Em todo o exercício de 2019 (do dia 1.1.2019 ao dia 31.12.2019), a Klabin S/A apurou lucro líquido no valor aproximado de R\$ 675 milhões”, mas que, na visão da fiscalização, teria sido “apurado um lucro de mais de R\$ 1 bilhão nos primeiros 6 ou 7 meses do ano”.

108. O que é importante e necessário rememorar é o trabalho fiscal goza de presunção de legitimidade e consegue resistir aos erros de fato, pois a legislação de regência do presente Contencioso Administrativo prevê a possibilidade de correção.

109. Com efeito, nos termos do artigo 13 da Lei 13.457/2009, estando o processo em fase de julgamento, a existência de erros de fato não é causa de decretação de nulidade e podem ser corrigidos pelo órgão de julgamento.

110. Inobstante isso, o artigo 22 da mesma norma é cogente ao estabelecer que a impugnação do demonstrativo fiscal, deve ser realizada de forma objetiva, com indicação precisa do erro ou incorreção encontrados e com apresentação da correspondente comprovação.

111. No caso dos autos, repita-se: os valores questionados foram extraídos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e que os relatórios foram gerados por ferramentas de auditoria digital compartilhadas pela Receita Federal com as Fazendas Estaduais.

112. Relativamente às telas relativas à Klabin S.A, o i. Julgador monocrático explica:

“(..) A limitação do Sped Contábil, no entanto, é que ele não gera relatórios referentes a meses incompletos.

17 - Como exemplo, vejamos as telas relativas à Klabin S.A. Enquanto o relatório Balanço Patrimonial gerado pelo Sped Contábil compreende o período de 1º de janeiro de 2019 a 31 de dezembro de 2019 (fls. 342/344), os relatórios gerados pelo ContÁgil Lite (fl. 16) compreendem os períodos de 1º de fevereiro de 2019 a 4 de junho de 2019 (data da primeira doação) e de 1º de fevereiro de 2019 a 25 de julho de 2019 (data da segunda doação).”

113. Assim, ponderando que aqui o que se busca é a demonstração jurídica do fato - que se encontra nas manifestações e provas apresentadas, o que a doutrina define como verdade formal, é certo que, para contestar os valores apresentados nos Demonstrativos fiscais, a defesa deveria ter apresentado balanços levantados nas datas das doações, o que, de fato, não ocorreu.

114. Não é possível cotejar valores com base em demonstrações financeiras de datas diferentes.

115. Com a devida vênia, não há como se passar da hipótese de ocorrência de equívoco aventada para a certeza insofismável pretendida, sem a apresentação da adequada comprovação por parte do Autuado – quem alega a existência de incorreção no demonstrativo fiscal.

116. Mormente, porque a alegada diferença na apuração dos lucros do período pode se dever a inúmeros fatores decorrentes das atividades operacionais e financeiras da empresa.

117. Quanto à sociedade SOGEMAR, os Recorrentes aduzem que “os resultados positivos de MEP que impactaram o balanço da GL Holdings não condizem com a realidade, não sendo possível que o resultado de equivalência patrimonial

supere o valor do investimento”.

118. Entendo que referido argumento foi devidamente rechaçado pelo Juízo de Piso, Confira-se:

“Como explica a auditora fiscal em manifestação (fl. 1005), o valor do investimento reduzido resulta de ajustes conforme normas contábeis. Durante o exercício de 2019, a GL Holdings recebeu dividendos antecipados da SOGEMAR (balancete fls. 7/8) no total de R\$ 4.180.813,93, o que reduziu o valor do investimento com fundamento no CPC 18:

“10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento.”

50 - Como exposto, é possível que o resultado de equivalência patrimonial supere o valor do investimento.” (destaquei)

119. Os Recorrentes prosseguem asseverando que “ao ajustar o patrimônio líquido da Klabin Irmão e Cia e da Niblak Participações S/A, a autoridade fiscal indicou em seus cálculos valores negativos que seriam referentes às contas de ativo”.

120. A questão levantada foi devidamente elucidada pela Autoridade Fiscal (fl. 1003):

“(..) os relatórios gerados pelo ContÁgil Lite e anexados às folhas 13- 14 comprovam que, excluídas as contas referentes à participação em empresas coligadas/controladas, as demais contas do ativo das empresas Klabin Irmãos e Cia e Niblak Participações S/A reduzem, em 04/06/2019, o valor total do ativo das referidas empresas.

Novamente, reforçamos que os lançamentos efetuados nessas contas são de responsabilidade da empresa.”

(..) Em ambos os casos, nota-se que a conta que provoca a redução do ativo total da empresa é a conta “Deságio” em investimentos. Tal conta, em consonância com as normas contábeis, é registrada no ativo quando, na aquisição de um investimento, uma empresa o adquire por valor inferior ao valor contábil ou ao valor justo dos ativos líquidos da empresa investida.” (destaquei)

121. Para que não parem dúvidas, veja-se os Demonstrativos colacionados pelo Fico à fl. 1003:

CONTAS DO ATIVO DA KLABIN IRMAOS E CIA NO BALANCETE DE 04/06/2019, EXCLUÍDA A CONTA	
REFERENTE A PARTICIPAÇÃO EM EMPRESAS COLIGADAS/CONTROLADAS	
CIRCULANTE	R\$25.247.929,77
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	R\$23.808.135,35

DESÁGIO	-R\$111.296.557,88
TANGÍVEL	R\$2.650.283,25
TOTAL	-R\$59.590.209,51

CONTAS DO ATIVO DA NIBLAK PARTICIPACOES S/A NO BALANCETE DE 04/06/2019, EXCLUÍDA A CONTA REFERENTE A PARTICIPAÇÃO EM EMPRESAS COLIGADAS/CONTROLADAS	
ATIVO CIRCULANTE	R\$3.440.636,99
PARTCONTRCOLIGADAS DESAGIO	-R\$8.657.272,81
TOTAL	-R\$5.216.635,82

122. Em síntese, o Auditor Autuante explica que: “com relação aos questionamentos levantados pela defesa quanto aos valores apresentados pela fiscalização na aplicação do MEP, mais uma vez, estes se resolvem, em todos os casos, mediante a aplicação direta do artigo 248 da Lei 6.404/76 e de matemática simples.”

123. A título ilustrativo, ainda que ciente das limitações da ferramenta de edição de imagens do programa ePat, colaciono abaixo a planilha elaborada pelo Fisco que traz resposta aos questionamentos levantados pela defesa quanto aos valores apresentados na aplicação do MEP, mas também faço remissão à fls. 1004/1005, onde ela pode ser melhor visualizada.

Doação recebida em 04/06/2019							
	PL declarado em 04/06/2019 (obtido da ECD) ¹⁻⁴	Investida	% Participação na Investida	Valor apurado do Investimento ²	Valor declarado do investimento (obtido da ECD) ⁴	Ajuste a ser efetuado no PL (refletindo Resultado de Equivalência Patrimonial) ³	Valor do PL após ajuste
LPG	R\$464.497,15 (A1)						
KASSA	R\$841.653,71 (A2)	LPG	99,9999% (B2)	R\$464.496,74 (C2 = A1 x B2)	R\$464.732,50 (D2)	-R\$235,76 (E2 = C2 - D2)	R\$841.417,95 (F2 = A2 + E2)
KLABIN S/A	R\$7.132.140.074,06 (A3)						
KLABIN IRMAOS (A4)	R\$1.035.996.365,80	KLABIN S/A	17,4098% (B4)	R\$1.241.693.167,36 (C4 = A3 x B4)	R\$1.082.501.690,63 (D4)	R\$159.191.476,73 (E4 = C4 - D4)	R\$1.195.187.842,53 (F4 = A4 + E4)
NIBLAK	R\$156.970.341,21 (A5)	KLABIN S/A	2,6253% (B5)	R\$187.239.390,83 (C5 = A3 x B5)	R\$162.187.612,35 (D5) ⁵	R\$25.051.778,48 (E5 = C5 - D5)	R\$182.022.119,69 (F5 = A5 + E5)
SOGEMAR	R\$5.945.194,24 (A6)						
GL HOLDINGS (A7) ⁶	R\$176.148.228,78	KLABIN IRMAOS	12,5210% (B7)	R\$149.650.007,60 (C7 = F4 x B7)	R\$141.418.213,34 (D7)	R\$8.231.794,26 (E7 = C7 - D7)	R\$189.656.928,42 (F7 = A7 + E7 + E8 + E9 + E10 + E11)
		NIBLAK	12,5211% (B8)	R\$22.791.180,23 (C8 = F5 x B8)	R\$20.612.042,84 (D8)	R\$2.179.137,39 (E8 = C8 - D8)	
		SOGEMAR	9,1686% (B9)	R\$545.092,72 (C9 = A6 x B9)	-R\$1.706.024,03 (D9) ⁵	R\$2.251.116,75 (E9 = C9 - D9)	
		KASSA	25% (B10)	R\$210.354,49 (C10 = F2 x B10)	R\$210.473,43 (D10)	-R\$118,94 (E10 = C10 - D10)	
		KLABIN S/A	0,0796% (B11)	R\$5.679.606,47 (C11 = A3 x B11)	R\$4.832.836,29 (D11)	R\$846.770,18 (E11 = C11 - D11)	

Doação recebida em 25/07/2019							
	PL declarado em 25/07/2019 (obtido da ECD) ¹⁻⁴	Investida	% Participação na Investida	Valor apurado do Investimento ²	Valor declarado do investimento (obtido da ECD) ⁴	Ajuste a ser efetuado no PL (refletindo Resultado de Equivalência Patrimonial) ³	Valor do PL após ajuste
LPG	R\$464.333,25 (A1)						
KASSA	R\$841.489,81 (A2)	LPG	99,9999% (B2)	R\$464.332,84 (C2 = A1 x B2)	R\$464.732,50 (D2)	-R\$399,66 (E2 = C2 - D2)	R\$841.090,15 (F2 = A2 + E2)
KLABIN S/A	R\$7.451.904.052,50 (A3)						
KLABIN IRMAOS (A4)	R\$1.037.288.025,41	KLABIN S/A	17,4098% (B4)	R\$1.297.363.519,19 (C4 = A3 x B4)	R\$1.082.501.690,63 (D4)	R\$214.861.828,56 (E4 = C4 - D4)	R\$1.252.149.853,97 (F4 = A4 + E4)
NIBLAK	R\$156.903.888,86 (A5)	KLABIN S/A	2,6253% (B5)	R\$195.634.123,96 (C5 = A3 x B5)	R\$162.187.612,35 (D5) ⁵	R\$33.446.511,61 (E5 = C5 - D5)	R\$190.350.400,47 (F5 = A5 + E5)
SOGEMAR	R\$692.811,93 (A6)						
GL HOLDINGS (A7) ⁶	R\$175.883.614,37	KLABIN IRMAOS	12,5210% (B7)	R\$156.782.246,68 (C7 = F4 x B7)	R\$140.291.314,34 (D7)	R\$16.490.932,34 (E7 = C7 - D7)	R\$199.202.370,64 (F7 = A7 + E7 + E8 + E9 + E10 + E11)
		NIBLAK	12,5211% (B8)	R\$23.833.972,99 (C8 = F5 x B8)	R\$20.612.042,84 (D8)	R\$3.221.930,15 (E8 = C8 - D8)	
		SOGEMAR	9,1686% (B9)	R\$63.521,35 (C9 = A6 x B9)	-R\$2.441.162,38 (D9) ⁵	R\$2.504.683,73 (E9 = C9 - D9)	
		KASSA	25% (B10)	R\$210.272,54 (C10 = F2 x B10)	R\$210.473,43 (D10)	-R\$200,89 (E10 = C10 - D10)	
		KLABIN S/A	0,0796% (B11)	R\$5.934.247,23 (C11 = A3 x B11)	R\$4.832.836,29 (D11)	R\$1.101.410,94 (E11 = C11 - D11)	

¹ Lei 6.404/76, art. 248, I

² Lei 6.404/76, art. 248, II

³ Lei 6.404/76, art. 248, III

⁴ Valores podem ser verificados às folhas 7-8 e 13-17

⁵ Descontado o valor dos dividendos recebidos antecipadamente, nos termos do CPC 18 (R2), item 10

⁶ PL já previamente ajustado considerando a reclassificação do saldo da conta 'DIVIDENDOS A PAGAR' não pago dentro do exercício

124. Com relação aos ajustes relativos à KASSA – SP Participações Ltda, não houve impugnação, “já que os valores apontados pela fiscalização foram negativos nos balanços da GL Holdings”.

125. Ante todo o exposto, bem se vê, inexiste elemento probatório defensivo capaz de demonstrar a alegação de que números apresentados pela fiscalização não condizem com a realidade.

126. Em contrapartida, as provas acusatórias demonstram a legitimidade do trabalho fiscal, realizado em estrita observância com a legislação de regência, e revelam, estreme de dúvidas, a ocorrência de uma simulação contábil, desprovida de correspondência com a realidade patrimonial da empresa.

127. Os valores registrados no passivo circulante (passivo exigível) sob a rubrica de dividendos a pagar, sem que de fato preenchessem os requisitos de uma obrigação presente em que fosse provável a saída de recursos financeiros, evidenciam a simulação de distribuição de lucros na forma de pagamento de dividendos.

128. De salientar que o caput do artigo 167 do Código Civil dispõe que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

129. Outrossim, de tudo o que dos autos consta, reputo correito o ajuste promovido pelo Fisco no balancete da empresa, para a data da doação, com a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial (MEP).

130. Alfim, revela-se a procedência da presente exigência de ITCMD, nos termos do que dispõe o artigo 31, inciso II, alínea "d" do RITCMD/2002, bem como a legitimidade de a doadora figurar no polo passivo da autuação fiscal.

131. De modo que, inexistindo outros argumentos ou provas capazes de dar outro desfecho à lide, renovo vênias ao i. Relator e voto no sentido de CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS ORDINÁRIOS INTERPOSTOS PELO AUTUADO E PELA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

Ementa:

VOTO DE VISTA - ITCMD - DEIXOU DE PAGAR ITCMD-DOCAÇÃO POR TER NA CONDIÇÃO DE DONATÁRIO ATRIBUÍDO A DOAÇÃO VALOR INFERIOR AO PRATICADO NO MERCADO – VALOR DAS AÇÕES DA HOLDING DEVE CORRESPONDER AO VALOR PATRIMONIAL NA DATA DAS DOAÇÕES – RECURSO ORDINARIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO

Relatório e Voto:

VOTO DE VISTA

Pedi vista dos presentes autos depois de proferido o voto pelo ilustre Juiz Relator Dr. Henrique Fernando Mello, a quem rendo minhas homenagens pelo brilhantismo dos seus votos e que costumeiramente o acompanho.

Antes de proferir minha análise dos autos acolho o relatório já elaborado pela i. juiz relator, evitando desta forma repetições, ressaltando apenas que o Contribuinte foi autuado por falta de pagamento de ITCMD-Doação, por ter, na condição de donatário, atribuído à doação, em instrumento particular ou público, valor inferior ao praticado no mercado, tendo como responsável solidária a doadora.

Cabe ressaltar que, o processo em epígrafe tem total identidade de infração, capitulação de multa, valores, e até mesmo a mesma responsável solidária com o AIIM de nº 5.038.654 na qual fui relatora.

Nesta senda, tenho que discordar com o voto proferido pelo i. Relator Dr. Henrique Fernando Mello, conforme passo a relatar.

Primeiramente, com relação a responsabilidade solidária, no relatório circunstanciado de fls. 5/31, em relação a responsabilidade solidária, está descrito:

“O artigo 8º da Lei 10.705/00 diz:

Artigo 8º - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

III - o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso do parágrafo único do artigo anterior, o donatário.

Embora use o termo “solidariamente”, é pacífico tanto na doutrina quanto na jurisprudência

que se trata de responsabilidade subsidiária, uma vez que o próprio caput do artigo determina um benefício de ordem: primeiro o Estado deve buscar a satisfação do crédito tributário junto ao contribuinte (PAULO SERGIO COUTINHO GALVAO FILHO) e só em caso de impossibilidade do cumprimento da exigência pelo contribuinte é que o responsável deve ser chamado a honrar o débito. Isso não significa, porém, que o responsável não deva figurar como tal no Auto de Infração e Imposição de Multa.

O CTN define lançamento tributário no artigo 142, in verbis:

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.

O CTN ainda define sujeito passivo no artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Conforme apontamos, o Auto de Infração deve identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e, segundo o próprio CTN, sujeito passivo é tanto o contribuinte quanto o responsável tributário, independente do tipo de responsabilidade a que a pessoa esteja sujeita. No caso da responsabilidade prevista no artigo 8º da Lei 10.705/00, inclusive, para que ela se caracterize é necessário que o ato jurídico que representou o fato gerador do imposto seja praticado com a intervenção do responsável ou em função de omissão deste.

Ora, no presente caso, não se pode negar que a sra. GRAZIELA LAFER GALVÃO, na condição de doadora, interveio no ato. Se deixássemos de incluí-la no Auto de Infração, no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável, estaríamos cerceando seu direito de se defender administrativamente para negar esta condição.

Sendo assim, entendo que mesmo que o Fisco busque primeiramente a satisfação do crédito tributário junto ao contribuinte principal e, somente em caso de impossibilidade é que o responsável

solidário será chamado para cumprimento de tal obrigação, não quer dizer que o solidário não deva figurar no Auto de Infração e Imposição de Multa.

Ao contrário, cabe ao Fisco constituir o crédito pelo lançamento, fazendo constar também o responsável solidário no Auto de Infração e Imposição de Multa, com fulcro no artigo 142 do CTN.

Assim, ao contrário do entendimento proferido pelo relator, mantenho a responsabilidade solidária.

No mérito, ao contrário do entendimento proferido pelo i. relator, entendo que não houve reclassificação dos valores deliberados como distribuição de dividendos, portanto, o AIIM não há que ser cancelado.

Inicialmente, tenho que tecer algumas considerações a respeito da distribuição de dividendos.

No caso, para se ter direito a dividendos, é necessário primeiramente que haja lucros apurados pela companhia, que estes tenham como destinação, após deliberação formal aprovando a distribuição (art. 205 da LSA), a distribuição aos acionistas e não outras destinações (e.g. §3º do art. 202 da LSA), sendo que somente após a distribuição aos acionistas é que se constitui a obrigação de pagar pela companhia e o direito de receber pelos acionistas ou usufrutuários.

Assim, na legislação, para a distribuição desproporcional destes dividendos, nas Sociedades Limitadas, a permissão é conferida pelas normas da sociedade simples, que, através do art. 1.007 do CC, faculta a estipulação sobre a participação dos sócios nos lucros de maneira desproporcional às suas respectivas quotas e, de outro lado, nas Sociedades Anônimas, embora o pagamento do dividendo tenha que observar o número de ações atribuídas ao seu titular na data do ato de sua declaração, também é possível a sua distribuição desproporcional mediante a emissão de ações preferenciais, geralmente pela previsão de prioridade na distribuição de dividendos fixos ou mínimos facultada pelo art. 17, inciso I, da lei 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, desde que prevista no Estatuto.

Sendo assim, a previsão maior é que a distribuição desproporcional é permitida por lei, porém, ela tem que estar devidamente pactuada.

Assim como decidido pelo julgador de 1ª instância, a apuração fiscal do devido valor da doação contou com a reclassificação dos dividendos registrados em conta de passivo, após Ata da Holding realizada em 30/07/2017 (fls. 989/991), uma vez constatada a falta de disponibilidade financeira da holding para pagamento da deliberação, pois não havia disponibilidade nem prazo certo para transferir tais recursos para os sócios, onde, inclusive, conforme apontou o próprio Fisco a fls. 1005/1007, houve distribuição de dividendos desproporcionais entre os sócios, onde a sócia Graziela, na época com 99,99% das quotas da empresa, recebe apenas 6,67% dos dividendos.

Ainda, conforme pontuou de forma bastante clara, a cronologia das alterações contratuais da empresa eram “estranhamente” transformações do tipo jurídico acompanhada da distribuição desproporcional de lucros e aumento de capital desproporcional, o que aponta a caracterização de simulação reconhecida pelo julgador de 1ª instância e que, mantenho o entendimento.

De acordo com o Estatuto da empresa juntado a fls. 248, a previsão no parágrafo único do artigo 21 é que é assegurado aos acionistas o direito ao recebimento de um dividendo mínimo anual não inferior a 25% do lucro líquido do exercício, portanto, as distribuições desproporcionais ocorridas, não eram previstas originalmente e devidamente na sociedade.

Assim, como levantado pelo julgador de 1ª instância essa distribuição desproporcional de lucros demonstradas pela movimentação contábil da empresa, levaram na doação de patrimônio de Graziela para seus filhos Maria Eugênia e Paulo Sérgio, onde o conjunto probatório comprova a simulação acarretando na correta reclassificação do valor de R\$ 25.262.123,37 remanescente da conta “Dividendos a Pagar” ao final de 2019 para o Patrimônio Líquido da holding pelo Fisco, devendo o montante ser levado em conta para apuração do valor das ações e devido cálculo do ITCMD (fls. 28/31).

Ainda em suas razões recursais, as recorrentes afirmam não desconhecer que o STF julgou improcedente a ação que pleiteava o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, porém, afirma que o dispositivo alcança apenas caso de evasão fiscal e não elisão e, que sua eficácia plena não é automática, onde o legislador condicionou a edição de uma lei ordinária a prever procedimentos que devem ser seguidos pela autoridade fiscal ao desqualificar atos praticados pelo contribuinte.

Porém, entendo que razão não cabe as Recorrentes.

Isso porque, as manobras simulatórias praticadas com o único fim de deslocamento do patrimônio líquido para o passivo exigível, diminuindo artificialmente o patrimônio transferido na doação trata-se sim de evasão fiscal (sonegação e dissimulação), portanto, o dispositivo do art. 116, parágrafo único, do CTN é totalmente aplicável ao presente caso.

Ainda em suas razões recursais, as recorrentes alegaram a impossibilidade de aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP, onde o resultado (positivo ou negativo) de equivalência patrimonial não tem contrapartida no patrimônio líquido da empresa, mas sim em conta de resultado, a qual é componente da “*demonstração do resultado do exercício*”.

Porém, mais uma razão não cabe as Recorrentes.

A aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP está amparada com base na Lei nº 6.404/76, mais precisamente no artigo 248, o qual define de forma clara a sua aplicação, conforme abaixo transcrevo-o:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da

companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Conforme demonstrado e comprovado a fls. 26/31, foi trazido pelo Fisco de uma forma bastante clara, onde as linhas relacionadas a agrupamentos das demais contas de resultado, de acordo com a estrutura definida pela empresa a que se referem: para a GL Holdings, as linhas “RECEITAS” e “DESPESAS” (fls. 28); para a Klabin Irmãos e Cia, a linha “CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS” (fls. 27); para a Niblak Participações (fls. 27), Sogemar (fls. 27), KASSA SP PARTICIPAÇÕES (fls. 26) e LPG ADMINISTRAÇÃO (fls. 26), a linha “RESULTADOS”; para a KLABIN S.A. (fls. 26), a linha “Lucros e Perdas”.

Assim, ao contrário do que alegam as Recorrentes, o resultado apurado no período (lucro ou prejuízo) é registrado, no Balanço Patrimonial, no Patrimônio Líquido, para só então ser efetuada sua destinação.

As Recorrentes ainda, alegam de forma subsidiária, os equívocos específicos em relação a cada ajuste promovido pela Fiscalização.

De acordo com as Recorrentes, como já indicado, os ajustes apontados pelo Fisco em relação ao investimento da GL HOLDINGS na KLABIN IRMÃOS E CIA e na NIBLAK PARTICIPAÇÕES S/A decorrem dos reflexos decorrentes do investimento destas na KLABIN S/A. Assim, uma vez que os lucros da KLABIN S/A apontados pela fiscalização não correspondem à realidade, como apontado acima, os

reflexos que a autoridade fazendária apontou no balanço patrimonial da GL Holdings, em relação à Klabin Irmãos e CIA e na Niblak Participações S/A, igualmente não merecem prosperar.

Porém, assim como decisão proferida pelo julgador de 1ª instância, a qual mantenho, os impactos dos lucros apurados pela KLABIN S/A em valores de mais de 1 bilhão de reais, ressalta-se que são números extraídos das ECDs elaboradas e enviadas ao Sistema Público pela própria Recorrente, onde os valores de interesse da fiscalização são aqueles das datas dos fatos geradores e apresentados em fls. 16, 26 e 29.

O lucro líquido de 675 milhões da Klabin ao final de 2019, ao contrário do que alega a Recorrente, reflete a realidade, além de ser compatível com lançamentos diversos no decorrer dos outros meses do ano, onde o próprio julgador de 1ª instância afirma “Registros em datas distintas apresentam valores distintos. O objeto de análise são os valores patrimoniais em 04/06/2019 e 25/07/2019. Caberia a defesa apresentar balanço levantado nas datas específicas de interesse, o que seria decisivo para o caso em análise.”

Já com relação a empresa SOGEMAR – Sociedade Geral de Marcas LTDA, a Recorrente reitera alegação de que o resultado levantado pela MEP foi superior ao próprio valor do investimento da GL Holdings na SOGEMAR, o que não é possível.

Porém, assim como entendimento proferido pelo julgador de 1ª instância, o qual mantenho, é possível que o resultado de equivalência patrimonial supere o valor do investimento, uma vez que, conforme explicado pela própria auditora fiscal a fls. 1004 “o valor do investimento reduzido resulta de ajustes conforme normas contábeis. Durante o exercício de 2019, a GL Holdings recebeu dividendos antecipados da SOGEMAR (balancete fls. 7/8) no total de R\$ 4.180.813,93, o que reduziu o valor do investimento com fundamento no CPC 18:

“10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento.”

Assim diante de todo o exposto entendo pelo CONHECIMENTO E NÃO PROVIMENTO do RECURSO ORDINÁRIO, pelas razões acima expostas.

É como voto e coloco a apreciação dos meus pares.

Sala das sessões, XX de xxxxxx de 2025.

Maria Anselma Coscrato dos Santos

Juíz com vista



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
22	5038656-6	2024	5038656-6	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	PAULO SERGIO COUTINHO GALVAO FILHO GRAZIELA LAFER GALVAO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	GRAZIELA LAFER GALVAO
Relator:	HENRIQUE FERNANDO MELLO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	LUCIANA CRISTINA DA SILVA VENDRAMINI, MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS

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, 31 de outubro de 2025

HENRIQUE FERNANDO MELLO

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
22	5038656-6	2024	5038656-6	SÉTIMA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	PAULO SERGIO COUTINHO GALVAO FILHO GRAZIELA LAFER GALVAO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	GRAZIELA LAFER GALVAO
Relator:	HENRIQUE FERNANDO MELLO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	LUCIANA CRISTINA DA SILVA VENDRAMINI,MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. NÃO PROVIDO.
RECURSO ORDINÁRIO DO SOLIDÁRIO "GRAZIELA LAFER GALVAO": CONHECIDO INTEGRALMENTE. NÃO PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: HENRIQUE FERNANDO MELLO
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Provido.
RECURSO ORDINÁRIO do Solidário "GRAZIELA LAFER GALVAO": Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE VISTA: LUCIANA CRISTINA DA SILVA VENDRAMINI
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Não Provido.
RECURSO ORDINÁRIO do Solidário "GRAZIELA LAFER GALVAO": Conhecido Integralmente. Não Provido.
JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:
SILVIO RYOKITY ONAGA (Presidente)

VOTO DE VISTA: MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS
RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Não Provido.
RECURSO ORDINÁRIO do Solidário "GRAZIELA LAFER GALVAO": Conhecido Integralmente. Não Provido.

São Paulo, 31 de outubro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas



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



AUTUADO

PAULO SERGIO COUTINHO GALVAO FILHO

IE
0000000000000

CNPJ
04044336857

LOCALIDADE
SAO PAULO - SP

AIIM
5038656-6

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, 31 de outubro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas