



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10380.722549/2019-01</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2101-003.033 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de fevereiro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | PEDRO LOPES TARGINO DA CRUZ                          |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO.

Na apuração do ganho de capital, devem ser consideradas todas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

TRANSAÇÃO IMOBILIÁRIA. ESCRITURA PÚBLICA. PROVA PLENA.

A escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário-mínimo vigente no país, sendo documento dotado de fé pública e fazendo prova plena, quando lavrada em notas de tabelião.

**ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO.**

O fato gerador do ganho de capital ocorre na data de alienação do bem ou direito alienado. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição.

**PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. UTILIZAÇÃO. LIMITES** Os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados de forma subsidiária para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

**ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. MEIO DE PROVA. CONDIÇÃO.**

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONLUIO E SONEGAÇÃO.**

Comprovado nos autos o ajuste doloso entre as partes (conluio) para impedir ou retardar o conhecimento por parte da administração tributária de compromisso de compra e venda celebrado entre o interessado e seu cônjuge com terceiro, que implicou em ganho de capital passível de tributação para os promitentes vendedores (sonegação), inclusive pelo fato de as partes não terem declarado tal contrato em suas declarações de ajuste anual; bem como que o acerto doloso resultou na transferência de vultosas somas de recursos do representante legal do promitente comprador para os promitentes vendedores, que foram escriturados na contabilidade da empresa sob a responsabilidade do próprio adquirente, que se tornara representante legal da empresa no contrato social, simulando contratos de mútuo que jamais foram comprovados (fraude), a penalidade pecuniária a ser exigida é a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% do imposto devido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada, referente à infração “Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa de Valores” ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna. O Conselheiro Wesley Rocha votou pelo provimento parcial em maior extensão e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. O Conselheiro Wesley Rocha desistiu de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Ferreira Nunes Leite** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de dois autos de infração de fl. 2/40 e 42/63, relativos ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, anos-calendário 2014 a 2017, sendo que o primeiro lançamento refere-se a imposto suplementar e multa de ofício no valor de R\$ 4.078.353,55, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 11.661.325,33 (demonstrativo à fl. 02). O segundo lançamento, imposto suplementar de R\$ 186.567,64, chegando, com os acréscimos legais, ao crédito tributário total de R\$ 395.032,68, tendo sido verificadas as seguintes infrações:

**GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**

**OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA EMPRESA AÇO MARANHÃO LTDA**

**OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA EMPRESA WASSER INDÚSTRIA DE LAMINADOS PLÁSTICOS LTDA**

Silvia Helena Ferreira (CPF 478.699.843-53), cônjuge do interessado, com quem é casada pelo regime de comunhão parcial de bens, foi identificada como responsável solidária pela integralidade do crédito tributário, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Cientificados do lançamento em 16/04/2019 (fl. 3040/3041), o interessado e a responsável solidária apresentaram impugnação conjuntamente, em 16/05/2019, folhas 2591/2628, com as seguintes alegações, de acordo com o Acórdão da Impugnação:

- a) inicialmente, a defesa afirma que não houve omissão de informações, supressão de dados, eliminação de transferências de recursos financeiros ou outras práticas encobertas ou suspeitas que pudessem afastar ou excluir da autoridade fazendária, qualquer conhecimento; em nenhum momento teria havido por parte dos impugnantes a intenção de dolo ou má-fé para omitir ou reservar ao fisco qualquer informações que acarretasse sonegação ou diminuição de tributos de competência da União, mas bem distinto disto os impugnantes teriam sido incondicionalmente claros e sem dúvidas quanto aos valores e operações praticadas;
- b) ao contrário do que se afirma no lançamento, a alienação da totalidade das quotas da empresa Aço Maranhão que o interessado possuía à Dimensão Engenharia e Construção Ltda no ano de 2014 não ocorreu;
- c) a autoridade fiscal toma como prova da alienação a escritura pública de contrato de dação em pagamento lavrada em 16/07/2014, na qual restou consignado que o imóvel de matrícula 60.877, de propriedade de Dimensão Engenharia e Construção Ltda, seria recebido como dação em pagamento por parte da dívida decorrente da promessa de compra e venda da totalidade das quotas de participação societária da empresa Aço Maranhão;
- d) todavia, após a lavratura da mencionada escritura pública e respectivo registro na matrícula no Cartório de Registro de Imóveis, o impugnante teve conhecimento de que parte do imóvel transferido era objeto de processo administrativo de desapropriação (processo nº 010.505/2013), que aguardava a publicação de decreto municipal para desapropriação pública para fins de construção de uma escola de ensino básico com quadra poliesportiva;
- e) diante da perda significativa de seu valor comercial em face deste processo de desapropriação, e como informado pela empresa Dimensão no TDPF 03.1.01.00-2017.00691-7, a negociação relativa à compra e venda das quotas da Aço Maranhão foi descontinuada, de modo que nenhum contrato particular ou ato societário chegou a ser firmado com o objetivo de transferir as quotas detidas pelo impugnante nesta sociedade;
- f) deste modo e por essa específica e forte razão, a transferência das quotas não se ultimou, não havendo venda para a Dimensão Engenharia; a operação perdeu

toda força e sentido, não havendo mais qualquer interesse comercial dos defendantes em concretizá-la, praticando aquilo que a doutrina civil denomina de arrependimento eficaz, materializado no presente caso pela não transferência da titularidade das quotas de participação da sociedade empresária Aço Maranhão Ltda, para empresa Dimensão Engenharia e Construção Ltda, como de fato nunca ocorreu;

g) foi verbalmente acordado que a empresa Dimensão adotaria todos os procedimentos legais e necessários a fim de que a desapropriação fosse revista e cancelada pela Prefeitura de São Luís/MA, para que somente então as negociações relativas ao imóvel e à alienação total da Aço Maranhão pudessem voltar a ser discutidas entre Dimensão e o impugnante;

h) em paralelo e considerando a sinergia do Grupo Dimensão e a Aço Maranhão, o impugnante e o Sr. Antônio, proprietário da empresa Dimensão e profissional experiente no setor, decidiram celebrar a transferência de apenas 10% da participação societária na Aço Maranhão para o Sr. Antônio, conforme se verifica do 12º aditivo ao Contrato Social desta empresa firmado em 30/01/2015, inclusive outorgando poderes de administração;

i) o que ocorreu foi a venda/alienação de 10% das quotas conforme constou da 12º alteração contratual, ocasião na qual foi transferida a administração da empresa ao Senhor Antonio Barbosa Alencar, sócio minoritário, conforme faculta a lei civil e comercial, não se compreendendo qual seria o entendimento jurídico da fiscalização para concluir que a alienação de 10% restrita, minoritária e limitada a qualquer alteração unilateral de contrato, inclusive facultando aos demais sócios a revogação de tais poderes a qualquer tempo, sem quaisquer óbices ou impedimentos, não permitir inferir, como assim o fez a autoridade fazendária, de que este reunia em sua titularidade 100% das quotas;

j) diante do insucesso na reversão do processo de desapropriação do imóvel que seria dado em pagamento, a única alternativa que restou foi lavrar nova escritura pública, com o fito de distratar de comum acordo a dação em pagamento e transferência do imóvel, no dia 26/12/2017;

k) ainda que se considere válida a “dação em pagamento”, o Código Civil, em seu art. 3591, é claro e expresso quanto ao restabelecimento da obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, na hipótese em que o credor, que no caso seria o impugnante, perder a propriedade do imóvel (for evicto da coisa recebida em pagamento); uma vez realizado o distrato em virtude da iminente perda da propriedade por parte do impugnante, não há que se falar em pagamento ou quitação de eventual dívida;

l) a alienação não chegou a se concretizar, inviabilizando a caracterização do fato gerador para fins de IRPF, pois a impossibilidade de se ter a propriedade do bem dado como pagamento restabelece a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada;

m) de acordo com os art. 1.003 e 1.057, § único, do Código Civil, não tem eficácia quanto aos sócios, à sociedade e a terceiros a cessão (transferência) de quotas, sem que haja a modificação do contrato social, devidamente averbado na Junta Comercial; logo, a operação sugerida pela fiscalização só se aperfeiçoaria no mundo jurídico quando da celebração da alteração do contrato social da Aço Maranhão, momento em que a propriedade das quotas de capital social é efetivamente transferida para o adquirente (Dimensão);

n) a manifestação do impugnante na escritura pública de dação em pagamento representa, como atestado no relatório fiscal, mera intenção, desejo, intento, plano, de alienar, mas nunca a alienação propriamente dita, pois, a escritura pública de dação em pagamento não é documento hábil a comprovar a alienação de quotas de sociedade empresarial, descabendo qualquer presunção da ocorrência do fato gerador do IRPF nesse tocante;

o) os demais fatos apresentados no relatório fiscal para comprovar a alienação também não se sustentam, seja isoladamente ou no seu conjunto;

p) assim, o fato de o Sr. Antônio Barbosa de Alencar ter assumido a administração da empresa apesar de detendo apenas 10% de suas quotas tem amparo no art. 997, VI, Código Civil, que preceitua que o administrador de uma sociedade limitada pode ser sócio ou não sócio sendo irrelevante, portanto, a sua respectiva participação no capital social;

q) tampouco procede a alegação de que as informações, obtidas por meio de consultas aos sítios hospedados na internet pela empresa Aço Maranhão e pelo Grupo Dimensão, esclarecendo que a Aço Maranhão pertence ao Grupo Dimensão, teriam o condão de dar respaldo probatório à alienação de 2014 sustentada pela fiscalização;

r) o Sr. Antônio, além de ser sócio administrador da empresa Dimensão Engenharia e Construção Ltda., passou, a partir de 2015, a ser detentor de 10% do capital social da Aço Maranhão, podendo-se dizer que ambas as empresas fazem parte do mesmo grupo empresarial; nesse sentido, mostra-se completamente infundada a alegação de que a suposta venda de 100% da Aço Maranhão em 2014 teria sido a responsável por sua inclusão no Grupo Dimensão;

s) também não procede a caracterização dos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital - AFAC realizados pelo Sr. Antônio na Aço Maranhão como pagamento do preço pela suposta venda em 2014, que seriam repassados ao impugnante por meio dos empréstimos concedidos por esta empresa;

t) para que haja uma operação de compra e venda, pressupõe-se que o vendedor transfira efetivamente o bem e que o comprador efetue o respectivo pagamento, extinguindo qualquer obrigação por ambas as partes; u) nesse caso, a defesa questiona: se os empréstimos configuraram o pagamento referente à alienação, qual o acréscimo no patrimônio do impugnante, já que já que os valores tomados teriam que ser devolvidos? A devolução do empréstimo é obrigação do

impugnante, e tem sido feito, conforme se verifica das transferências bancárias realizadas ao longo do ano calendário 2018 (Doc. 6);

v) a fiscalização também não explica o fato de que o impugnante e seu cônjuge, Silvia, detinham a mesma participação societária na Aço Maranhão, mas o suposto preço de venda atribuído a cada um deles é bastante distinto;

w) ademais disso, todas as alegações de fluxo financeiro de AFAC e empréstimos, que justificariam, no entender da fiscalização, a alegada alienação em 2014, se referem às pessoas físicas do impugnante e do Sr. Antônio, sem a participação efetiva da empresa Dimensão, proprietária do imóvel e com a qual a alienação de 100% da Aço Maranhão teria sido efetivada;

x) no tocante à aplicação da multa qualificada de 150%, além de partir de premissas equivocadas e imputar ao impugnante fatos que nunca se aperfeiçoaram no mundo jurídico, a autoridade fiscal jamais comprovou a existência de dolo por parte do interessado;

y) consoante jurisprudência citada, a aplicação da multa qualificada está condicionada a três elementos fundamentais: (i) prova inequívoca produzida pelo Fisco da ocorrência de (ii) evidente intuito de fraude, caracterizado como (ii) dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter resultado da ação ou omissão delituosa, na forma prevista na Lei nº 4.502, de 1964;

z) no caso, nenhuma destas hipóteses se concretizou, pois, a alienação de 100% da Aço Maranhão em 2014, sugerida pela fiscalização, nunca se aperfeiçoou, ante a ausência de ato societário registrado na competente Junta Comercial, e os empréstimos tomados pelo impugnante são legítimos e têm sido pagos;

aa) tendo em vista a intenção frustrada do impugnante na alienação total de sua participação na Aço Maranhão, em face do processo de desapropriação parcial do imóvel que seria transferido como parte do pagamento, não há que se falar em dolo, que não pode ser confundido com mero erro ou entendimento do contribuinte acerca de determinado fato;

bb) ainda que se considere a dação em pagamento como base para tributação de ganho de capital, as atividades exercidas não caracterizam evidente intuito de fraude, autorizador da penalidade exacerbada;

cc) no tocante à segunda autuação, referente à alienação da totalidade das quotas do interessado na empresa Wasser, em 01/09/2015, ao Sr. Antônio Barbosa de Alencar, pelo valor de R\$ 2.966.623,83, não foi reconhecido ganho de capital sujeito ao IRPF à alíquota de 15%, considerando o custo de aquisição de R\$ 2.966.623,83;

dd) tais informações encontram-se detalhadas na escrituração contábil da Wasser, assim como foram declaradas pelo impugnante em sua DAA; a contabilidade da empresa reflete a exata situação acima exposta, isto é, a equivalência entre o valor de venda e o valor de custo das cotas sociais;

ee) de acordo com o art. 418 do CPC, os livros empresariais que estejam de acordo com os requisitos legais fazem prova a favor de seu autor no litígio;

ff) uma vez que haja o registro de empresa antes de iniciar suas atividades, de acordo com o art. 967 do CC; a escrituração regular dos livros obrigatórios; e o levantamento de balanço patrimonial e do resultado econômico a cada ano, nos termos do art. 1.179 do CC, presume-se a higidez da contabilidade, que assim constitui meio de prova em favor do empresário, o que ocorreu no primeiro caso, como reconheceu, inclusive, a autoridade fiscal

gg) como a contabilidade da Wasser atende aos requisitos legais, ela comprova o valor de custo das cotas sociais do impugnante de R\$ 2.966.623,83, não tendo havido ganho de capital na sua alienação.

hh) embora a autoridade fiscal tenha reconhecido a decadência em relação à parcela do ganho de capital correspondente ao aumento da participação societária do impugnante, no montante de R\$ 446.150,00, ocorrida no ano-calendário de 2011 mediante a conversão de AFAC neste mesmo valor, o valor de R\$ 446.150,00, convertido em capital em 08/09/2011, deve compor o custo de aquisição do interessado;

ii) não obstante, a autoridade fiscal equivocadamente proporcionalizou o montante convertido em capital em relação ao saldo da conta contábil de AFAC no momento do aumento de capital, e aplicou o resultado desta proporção ao saldo de AFAC que supostamente não teria sido conciliado entre o Razão e os comprovantes bancários;

jj) se a própria autoridade fiscal reconhece que em relação aos R\$ 446.150,00 teria havido a decadência, não sendo possível a respectiva fiscalização, como poderia proporcionalizar para considerar que apenas parte deste valor seja considerada como custo de aquisição, glosando os lançamentos de AFAC efetivamente convertidos em capital em 2011?

kk) não há fundamento legal que justifique a aplicação da decadência para apenas alguns fatos ocorridos antes do prazo quinquenal; uma vez verificada a decadência, o valor integralmente capitalizado em 2011 deve ser convalidado, porquanto não é passível de fiscalização;

ll) ainda que houvesse ganho de capital, o fato gerador teria ocorrido em 01/09/2015, data em que se verificou o aperfeiçoamento do negócio jurídico entre o interessado e o Sr. Antônio, pelo o ato societário de transferência das quotas sociais (4º aditivo);

mm) é incabível, pois, que incida o IRRF sobre as parcelas recebidas antes da ocorrência do fato gerador (01/09/2015) a título de adiantamento; pelo que os juros Selic impostos pela fiscalização entre dezembro/2014 a agosto/2015, período em que ocorreram esses adiantamentos, são indevidos, pois nesta época não havia que se falar em preço ou ganho de capital;

nn) o adiantamento de preço em qualquer operação deverá compor o preço uma vez concretizada a operação. Caso a operação não se concretize, nasce a obrigação do vendedor em devolver os valores recebidos, podendo-se afirmar que a operação se reveste de natureza de mero empréstimo;

oo) apenas após o aperfeiçoamento do negócio jurídico com o 4º aditivo de 01/09/2015 ocorre a transferência da propriedade das ações, sendo esse o momento de ocorrência do fato gerador que remonta à tributação do ganho de capital, sendo indevida a cobrança de juros Selic em data anterior a 01/09/2015;

pp) a atribuição de responsabilidade solidária à esposa do interessado em relação ao auto de infração lavrado contra seu cônjuge, com base no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é indevida, pois o simples fato de ambos serem casados sob o regime de comunhão parcial de bens não presume ou justifica a responsabilidade solidária ao cônjuge prevista no referido dispositivo legal;

qq) o “interesse comum dos participantes no acontecimento não seria elemento suficiente para definição de um vínculo solidário, devendo ser demonstrada na autuação, de forma discriminada, a atuação de cada participante; ademais, demanda-se ainda um interesse jurídico, não meramente fático, econômico ou social, havendo necessidade de participar do fato gerador tributado ou tributável.

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requereu que seja reconhecida a improcedência do lançamento, com o cancelamento do auto de infração; que seja afastada a multa de ofício qualificada de 150%, reduzindo seu percentual para 75%, caso o lançamento seja mantido; bem como a exclusão de Pedro Lopes Targino da Cruz do polo passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de responsável solidário pelo crédito tributário

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

Irresignados, os interessados apresentaram Recurso Voluntário conjuntamente (folhas 3255/3286), com as mesmas alegações apresentadas quanto da Impugnação.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

O litígio recai sobre omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento

Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

## DO MÉRITO

### **Da Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação da Participação Societária na Empresa Aço Maranhão Ltda**

O primeiro lançamento diz respeito à omissão/apuração incorreta de ganho de capital na alienação das quotas do capital social da empresa Aço Maranhão Ltda (CNPJ nº 03.062.748/0001-07) pelo interessado. Para análise dos fatos, destaco inicialmente os seguintes eventos descritos na seção Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração:

- a) originalmente, o interessado e seu cônjuge Silvia Helena Ferreira (CPF 478.699.843-53) eram os únicos sócios cotistas da empresa Aço Maranhão Ltda, cada um detendo 50% do capital social da companhia que era de R\$ 10.000,00;
- b) por intermédio do 5º aditivo ao contrato social, de 26/07/2004, registrado na junta comercial em 18/08/2004, os sócios aumentaram e integralizaram o capital social da empresa em R\$ 140.000,00, mediante conversão do lucro acumulado, resultando em acréscimo de R\$ 70.000,00 na participação de cada sócio (fl. 227/229);
- c) em 16/07/2014, foi lavrada escritura pública de dação em pagamento no Cartório do 2º Ofício de Notas de São Luiz-MA, tendo por objeto imóvel inscrito no registro público sob o número de matrícula 60.877, do 1º Cartório Imobiliário daquela comarca, por intermédio da qual a pessoa jurídica Dimensão Engenharia e Construções Ltda deu o referido imóvel em pagamento parcial de dívida reconhecida em favor do interessado e de Silvia Helena Ferreira, decorrente de “contrato particular de promessa de compra e venda da totalidade das quotas de participação societária da sociedade empresarial limitada AÇO MARANHÃO LTDA”, pelo valor de R\$ 19.000.000,00 (fl. 1097/1098), conforme certidão do registro de imóvel à fl. 1099;
- d) em 30/01/2015, por intermédio do 12º aditivo ao contrato social da Aço Maranhão Ltda (fl. 252/257), Antônio Barbosa de Alencar foi admitido formalmente no quadro societário da empresa, a quem os dois sócios originais, conjuntamente, teriam alienado 15.000 quotas no valor de R\$ 15.000,00, correspondentes a 10% do capital social, sendo 5% de Pedro Lopes Targino e 5% de Silvia Helena Ferreira; o aditivo ao contrato social também atribuiu a administração da companhia ao novo sócio Antônio Barbosa de Alencar;
- e) em 26/12/2017, foi firmado o distrato da dação em pagamento supracitada, conforme escritura pública às (fl. 1020/2021), a qual, entretanto, não foi levada a registro para averbação na matrícula do imóvel, permanecendo a propriedade do imóvel em nome do interessado e de seu cônjuge Silvia Helena Ferreira (fl. 1099).

A autoridade fiscal considerou que o negócio registrado nos livros cartoriais – a saber, a alienação da totalidade das quotas do interessado no ano-calendário 2014 – deve prevalecer sobre a formal alienação de apenas 10% da participação societária do interessado e seu cônjuge em 31/01/2015. E é sobre a alienação da totalidade das quotas da empresa que o lançamento está exigindo o imposto de renda sobre o ganho de capital apurado, com os acréscimos legais cabíveis nos casos de lançamento de ofício, inclusive a multa de ofício qualificada de 150%.

Na impugnação, a defesa contesta o entendimento da autoridade lançadora.

Alega que a alienação da totalidade das quotas do capital social da empresa Aço Maranhão Ltda à Dimensão Engenharia e Construção Ltda no ano de 2014 não ocorreu.

Afirma-se que, após a lavratura da escritura pública mencionada no lançamento e do seu respectivo registro na matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis, o interessado teria tomado conhecimento de que parte do imóvel transferido como dação em pagamento era objeto de processo administrativo de desapropriação (processo nº 010.505/2013), que aguardava a publicação de decreto municipal para desapropriação pública para fins de construção de uma escola de ensino básico com quadra poliesportiva.

Por conta disso, a negociação relativa à compra e venda das quotas da Aço Maranhão Ltda teria sido descontinuada, de acordo com a defesa, de modo que nenhum contrato particular ou ato societário chegou a ser firmado com o objetivo de transferir as quotas detidas pelo impugnante nesta sociedade.

Diante dessa circunstância, um acordo verbal teria sido feito no qual a Dimensão Engenharia e Construção Ltda se comprometeu a adotar todos os procedimentos legais necessários a que a desapropriação fosse revista e cancelada pela Prefeitura de São Luís/MA, para que somente então as negociações relativas ao imóvel e à alienação total da Aço Maranhão Ltda pudessem voltar a ser discutidas entre partes.

A razão, entretanto, não assiste à defesa. Dentre os dispositivos legais citados no auto de infração, o que define o fato gerador do imposto sobre o ganho de capital é o art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, parágrafos 2º e 3º, que dispõem (g.n.):

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução,

(...)

§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se com ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo

de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Ora, no caso presente, a escritura de fl. 1097/1098 comprova que, ao contrário do que a defesa afirma, o interessado e seu cônjuge não somente celebraram contrato particular de promessa de compra e venda da totalidade de suas quotas de participação societária na Aço Maranhão Ltda com Dimensão Engenharia e Construções Ltda, mas também que, por intermédio daquele ato (a escritura pública), receberam em pagamento do adquirente um imóvel de sua propriedade, no valor de R\$ 19.000.000,00, para quitação parcial da dívida ajustada no contrato.

A escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário-mínimo vigente no país, nos termos do art. 180 do Código Civil instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. De acordo com o art. 215 do referido diploma legal, a escritura pública lavrada em notas de tabelião é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena.

Dessa forma, como meio de prova, a escritura pública é instrumento plenamente válido para comprovar a transação sobre a qual deveria ter sido apurado o ganho de capital para fins recolhimento do imposto de renda devido. Para efeitos fiscais, é irrelevante que o negócio seja desfeito posteriormente, pois o fato gerador do imposto já ocorreu. Havendo ou não o distrato, cabe a tributação do ganho de capital ocorrido por ocasião da transação.

O argumento da defesa de que o negócio não ocorreu, por não ter havido a transferência das quotas para a adquirente não socorre o interessado. De fato, na apuração do ganho de capital, o comando legal é para sejam consideradas não apenas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos, mas também as que impliquem em promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como a promessa de compra e venda, conforme dispõe o parágrafo 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, supracitado.

Por conseguinte, uma vez que o interessado celebrou um contrato particular de promessa de compra e venda da totalidade de suas quotas de participação societária na Aço Maranhão Ltda, pela qual recebeu em pagamento parcial da adquirente um imóvel no valor de R\$ 19.000.000,00, como de fato consta da

escritura pública de fl. 1097/ 1098 e da certidão do registro de imóvel à fl. 1099, estava legalmente obrigado a apurar o ganho de capital sobre tal operação.

Embora nas alienações a prazo a legislação tributária permita o deferimento da tributação do ganho de capital na proporção das parcelas recebidas em cada mês, o fato gerador do imposto não ocorre no momento do pagamento, e sim no mês da alienação dos bens ou direitos, da cessão ou da promessa de cessão de direitos à sua aquisição.

A matéria é regulada pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, publicada no DOU de 14/10/2001, e que assim estabelece nos casos de alienação a prazo (destaque acrescido):

#### ALIENAÇÃO A PRAZO

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Ou seja, o interessado deveria ter apurado o ganho de capital decorrente da promessa de compra e venda de suas quotas de participação societária na Ação Maranhão Ltda como se a operação tivesse sido realizada à vista, recolhendo o imposto de renda proporcional às parcelas recebidas até o último dia do mês subsequente ao do recebimento. Inclusive sobre os R\$ 19.000.000,00 recebidos mediante dação em pagamento de que trata a escritura pública de fl. 1097/1098.

Os artigos do Código Civil citados pela defesa não têm o condão de afastar o nascimento da obrigação tributária, uma vez materializada a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, como ocorre no presente caso. Isso porque os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados de forma subsidiária para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários, conforme preconiza o art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Ademais, a tese da defesa se fundamenta no argumento de que o imposto sobre o ganho de não seria devido por não ter havido a formalização da cessão das quotas pela modificação do contrato social, como requer o art. 1.003 do CC.

Porém, a lógica da defesa ignora que não é necessário que haja alienação strictu sensu para que ocorra o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital, sendo suficiente a mera promessa de compra e venda ou promessa de cessão de direitos, como dito alhures. Assim, sustentar que um distrato realizado mais de três anos após a ocorrência do fato gerador afaste o cumprimento da obrigação tributária não tem amparo na legislação.

No tocante às demais constatações feitas por ocasião da fiscalização, o que se pode concluir dos elementos de prova é que o interessado e seu cônjuge laboraram conjuntamente para ocultar do fisco o contrato particular de promessa de compra e venda da totalidade de suas quotas de participação societária na empresa Aço Maranhão Ltda celebrado com Dimensão Engenharia e Construções Ltda, bem como as operações dele decorrentes.

Tanto é assim, que nem o referido contrato nem a dação em pagamento do imóvel pela adquirente por R\$ 19.000.000,00 a ele vinculado jamais foram informados na ficha de bens e direito das declarações de ajuste anual (DAA) do interessado (fl. 419/490) ou de Sílvia Helena Ferreira (fl. 1138/1176) relativas aos anos-calendário de 2014 a 2017, quando foi lavrada a escritura pública de distrato da dação em pagamento (fl. 1020/1021).

Nesse sentido, também é relevante registrar que o interessado não apresentou para a fiscalização cópia do instrumento particular de promessa de compra e venda celebrado com Dimensão Engenharia e Construções Ltda declarado na escritura pública de 1097/1098, quando intimado. O contrato também não instrui a impugnação.

Igualmente, a Dimensão Engenharia e Construções Ltda foi intimada pela fiscalização a apresentar o instrumento particular declarado na escritura pública de 1097/1098 (fl. 1091/1092). Porém, em sua resposta (fl. 1093), a empresa afirmou que não firmara contrato para aquisição das quotas da empresa Aço Maranhão com o interessado e seu cônjuge, limitando-se a encaminhar cópia das escrituras de dação em pagamento e de distrato da dação em pagamento já citadas neste voto. De acordo com a Dimensão (g.n.):

... a intimada apresentou disposição de fato de adquirir as quotas de participação da sociedade comercial Aço Maranhão por Meio de Dação em Pagamento de Imóvel

(...)

entretanto, o negócio foi dissolvido tendo em vista e tão somente em razão de que em ato iminente formos intimados que parte do imóvel havia sido alvo de desapropriação, retirando significativamente seu valor comercial, tendo em vista a perda de uma de suas testadas comerciais. Assim, foi descontinuada posteriormente a negociação e distratada a operação de Dação em Pagamento conforme escritura pública de Distrato, não se

concretizando a transferência das quotas da Aço Maranhão para à Dimensão Engenharia.

Segue em anexo os instrumentos públicos de Escritura Pública de dação em Pagamento, Escritura de Distrato e Decreto de Desapropriação do imóvel, deixa de apresentar contratos particulares, pois a Dimensão Engenharia não firmou contrato com os Senhores Pedro Lopes Targino da Cruz e Sílvia Helena Ferreira para aquisição das quotas da Maranhão em favor da Dimensão Engenharia.

O consectário lógico do confronto das declarações é que, necessariamente, ou os envolvidos prestaram declaração ideologicamente falsa na escritura pública de dação em pagamento, ou o fizeram nas respostas para a fiscalização. Do ponto de vista do convencimento do julgador, todavia, levando em conta o princípio da livre apreciação das provas pelo juiz, é inimaginável e fantasiosa a ideia de que uma empresa assuma uma dívida de milhões de reais ou dê em pagamento um imóvel de R\$ 19.000.000,00 para adquirir as quotas societárias de terceiros, sem que tal operação estivesse amparada por um contrato escrito que lhe pudesse assegurar o cumprimento do acordo pela outra parte ou sua denúncia no caso de inadimplemento das condições acordadas. Não obstante, o que os elementos de prova demonstram, de forma inquestionável, é que:

- a) o interessado e seu cônjuge tinham de fato interesse em alienar a totalidade de suas quotas de participação societária na empresa Aço Maranhão Ltda, da qual eram os únicos sócios, e a Dimensão Engenharia e Construções Ltda tinha interesse de adquiri-las, o que ambas as partes confirmam;
- b) em razão disso, o casal de sócios formalizou um instrumento particular de promessa de compra e venda com a Dimensão Engenharia e Construções Ltda, de quem recebeu R\$ 19.000.000,00 em forma de dação em pagamento por escritura pública de um imóvel para quitação parcial da dívida assim assumida, o que as partes declararam na referida escritura;
- c) o interessado e seu cônjuge agiram dolosa e intencionalmente com o fim de ocultar tal transação do fisco, omitindo tanto o contrato como o pagamento de R\$ 19.000.000,00 a ele vinculado nas suas DAA de diversos exercícios, bem como deixando de apresentar para a fiscalização o instrumento particular que declararam na escritura pública, cujos termos, assim, permanecem ignorados, conforme declarações anexadas a estes autos.

E é à luz desses fatos que devem ser avaliadas as demais provas trazidas aos autos pela fiscalização, as quais, quando tomadas em seu conjunto, apenas corroboram a atitude dolosa das partes envolvidas e seu conluio para impedir ou retardar, no todo ou em parte, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária.

Assim, o fato de o interessado e seu cônjuge, que eram os únicos sócios da empresa Aço Maranhão, terem alienado a Antônio Barbosa de Alencar, em

31/01/2015, por apenas R\$ 15.000,00, o equivalente a 10% da participação societária do casal, e ainda terem transferido ao sócio minoritário a administração da companhia, conforme cláusulas 3<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup> da 12<sup>a</sup> Alteração e Consolidação do Contrato Social (fl. 308/309), faz todo sentido quando se considera que, seis meses antes, a Dimensão Engenharia e Construção Ltda, companhia pertencente a grupo empresarial do qual Antônio Barbosa de Alencar era o proprietário, pagou R\$ 19.000.000,00 ao casal para quitar parcialmente a dívida assumida no compromisso de compra e venda da totalidade das quotas da empresa, entre eles celebrado.

Ainda que a indicação do sócio minoritário como administrador da Aço Maranhão Ltda pudesse, em princípio, ser lícita e não contrariar a legislação, como afirma a defesa ao invocar o art. 997, inciso VI, do Código Civil, a decisão dos sócios majoritários assume outros contornos quando se considera o compromisso de compra e venda e o pagamento realizado por uma das empresas de Antônio Barbosa de Alencar ao casal de sócios, que os ocultaram do fisco em suas declarações de diversos exercícios.

A fiscalização intimou Antônio Barbosa de Alencar, na qualidade de comprador em 03/03/2018 (fl. 180/181), a apresentar documentação hábil e idônea (contratos, cópias livro razão da empresa, comprovantes de depósito, TED, DOC etc.) relativa à aquisição das quotas da Aço Maranhão Ltda, mas o intimado não comprovou a entrega dos recursos ao casal de sócios, apresentando apenas cópia do 12º aditivo ao contrato social da Aço Maranhão Ltda, de dois recibos datados em 30/01/2015 com valores individuais de R\$ 7.500,00, um assinado pelo interessado e outro por Pedro Lopes Targino da Cruz e cópia do livro razão referente às contas contábeis dos três sócios no patrimônio líquido (fl. 307/320).

O mesmo se pode dizer das sucessivas operações de mútuo lançadas na contabilidade da Ação Maranhão Ltda em favor do interessado e de seu cônjuge, iniciando em 30/06/2014, poucos dias antes da dação do imóvel em pagamento ao casal pela Dimensão Engenharia e Construções Ltda, que foi representada pelo próprio Antônio Barbosa de Alencar na escritura pública de fl. 1097/1098, continuando pelos anos de 2015 a 2017, quando Antônio já era o administrador da empresa. O saldo dos mútuos em favor do casal na contabilidade ao final do ano de 2017 era de R\$ 32.299.429,73, conforme demonstrativo às fl. 6/7, montante esse superior ao próprio patrimônio líquido da Aço Maranhão Ltda, de R\$ 23.600.070,28 em 31/12/2017 (fl. 295).

Do ponto de vista fiscal, entretanto, todos esses supostos empréstimos para os sócios não passam de pagamentos sem causa, porquanto não há contrato(s) escrito(s) que dê (deem) suporte ao seu lançamento na escrituração da empresa, comprovando as condições, o prazo de vigência, o montante emprestado, garantias, a forma ou cronograma de pagamento das parcelas e os juros incidentes, conforme declara o interessado na resposta à intimação feita pela fiscalização à fl. 126, item 3 (destaque no original):

3. Apresentar cópias dos contratos de mútuo celebrados com a empresa Aço Maranhão LTDA., CNPJ n. 03.062.748/0001-07, bem como dos comprovantes bancários relativos aos recebimentos dos empréstimos (principal) e aos pagamentos de parcelas, eventualmente, ocorridos; - Não houve contrato de mútuo firmado por escrito com a empresa Aço Maranhão Ltda., de modo que também após as informações bancárias acima poderá identificar os respectivos comprovantes, entretanto informa que a Aço Maranhão já encaminhou os recibos de comprovantes a esta auditoria;

A legislação fiscal não admite lançamento contábil sem comprovação documental das operações escrituradas. Os art. 264 e 293 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), que têm base legal no Decreto-Lei nº 486, de 1969, e no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, respectivamente e que estavam em vigor por ocasião dos fatos de que trata estes autos, assim estabelece (grifei):

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Como a legislação supra deixa claro, os aportes de recursos a título de empréstimo a sócios lançados na contabilidade da Aço Maranhão Ltda em favor do interessado e de seu cônjuge no período de 2014 a 2017, sem o respaldo de contratos de mútuo, não podem ser aceitos como prova da operação, tratando-se apenas de pagamentos sem causa.

Porém, o caso vai bem além de mera falta de comprovação, pois, no mesmo período considerado, não houve escrituração de qualquer pagamento por parte dos supostos mutuários nem foram lançados juros ativos vinculados a essas operações. O que se vê aqui em face da ausência tanto da amortização da dívida como da cobrança de juros pela credora é a simulação de operações não comprovadas de mútuo na contabilidade para ocultar a real natureza das transferências de recursos ao interessado e seu cônjuge.

Além disso, enquanto a Aço Maranhão fazia esses pagamentos sem causa em favor do interessado e de seu cônjuge, que eram escriturados como se mútuo fossem, a contabilidade da empresa também registra empréstimos tomados pela empresa junto a Antônio Barbosa de Alencar.

A primeira dessas operações de mútuo, no valor de R\$ 4.450.000,00, também ocorreu em 30/06/2014, mesma data em que houve o primeiro empréstimo da empresa para o casal de sócios, e poucos dias antes da dação em pagamento do imóvel pela Dimensão Engenharia e Construção Ltda, da qual Antônio Barbosa de Alencar detinha 99% do capital social.

Conforme o instrumento de mútuo apresentado pela empresa (fl. 719/721), a Aço Maranhão deveria pagar pelo empréstimo a quantia de R\$ 725.000,00 no prazo de seis meses da assinatura do contrato, sem juros, caso o pagamento fosse efetuado no prazo. O restante do saldo devedor foi liberado pelo credor para capital de giro da mutuaria, “devendo ser capitalizado em seu capital social, funcionando assim, como Adiantamento Para Aumento de Capital – AFAC”.

Assim, esse contrato previa uma opção para futuro aumento de capital quando Antônio Barbosa de Alencar, o credor, sequer constava do quadro societário da companhia, ao qual somente viria a ingressar formalmente sete meses depois, em 30/01/2015, data do 12º aditivo ao contrato social da Aço Maranhão Ltda.

Outro fato relevante é que tal empréstimo foi contabilizado em conta de adiantamento de clientes do passivo circulante, conforme consta do relatório do auto de infração (fl. 14 – os destaques são do original):

A empresa, em resposta à intimação lavrada em 23/02/2018, item 6, apresentou cópias do contrato de mútuo com opção de AFAC, do livro razão da conta credora “2.1.7.01.01.01.004 – Antônio Barbosa de Alencar”, segundo plano de contas constante no Sped (doc. nº 14), relativa a “adiantamento de clientes – Antônio Barbosa de Alencar” (passivo circulante), e de extrato bancário (doc. nº 10 e 30). Constatam-se, no ano-calendário 2014, dois lançamentos a crédito, em 31/07/2014 e em 28/11/2014, nos valores de R\$ 450.000,00 e R\$ 4.000.000,00; concernente aos valores de principal emprestados, e outros dois lançamentos a débito, relativos, portanto, a pagamentos parciais, em 03/11/2014 e 04/12/2014, nos valores de R\$ 614.509,00 e R\$ 109.992,38; espelhando, razoavelmente, o que restou acordado, sobretudo no tocante à devolução de R\$ 724.501,38.

Quando do ingresso de Antônio Barbosa de Alencar no quadro societário da Aço Maranhão Ltda, em 30/01/2015, o saldo remanescente de R\$ 3.725.000,00 que constava da conta ‘adiantamento de clientes – Antônio Barbosa de Alencar’, decorrente do empréstimo citado nos parágrafos supra, foi transferido para a conta ‘AFAC/Antônio Barbosa de Alencar’ (2.2.6.01.01.01.001), relativa a adiantamentos para futuro aumento de capital, cujo saldo na data de 31/12/2007 era de R\$ 45.806.918,06, equivalente a mais de seis vezes a participação individual dos outros dois sócios, no valor de R\$ 6.772.500,00. Apesar disso, nenhuma alteração foi feita na participação societária dos sócios, permanecendo o sócio minoritário com 10% do capital social (fl. 15/16):

Voltando ao tema do empréstimo com opção de AFAC, o seu saldo remanescente, correspondente a R\$ 3.725.000,00; após os pagamentos já fartamente mencionados acima de R\$ 614.509,00 e R\$ 109.992,38; foi transferido contabilmente em 30/01/2015 (segundo a opção contratual), mesma data de ingresso formal do Sr. Antônio Barbosa de Alencar no quadro societário da empresa Aço Maranhão Ltda., para a conta 2.2.6.01.01.01.001 – AFAC/Antônio Barbosa de Alencar, conforme relatório extraído do sistema Sped/ECD (doc. nº 10). Embora o saldo dessa conta de AFAC, em 31/12/2017, tenha sido de R\$ 45.806.918,06 (mais de seis vezes a participação individual dos outros dois sócios no valor de R\$ 6.772.500,00); é oportuno comentar, a empresa Aço Maranhão Ltda. não promoveu alteração no seu quadro societário, conforme se infere do 14º aditivo ao contrato social, mantendo a participação formal do Sr. Antônio Barbosa de Alencar em R\$ 1.520.000,00 (10%), portanto ainda minoritária, consoante registra o balancete contábil (docs. nº 4 e nº 5).

Todos esses elementos de prova vêm se somar aos demais para comprovar de forma inequívoca que o interessado e seu cônjuge negociaram a alienação de sua participação societária na Aço Maranhão Ltda com Antônio Barbosa de Alencar, com quem formalizaram instrumento particular de promessa de compra e venda, e que os três, de forma dolosa, agiram conjunta e coordenadamente para ocultar tal transação do fisco.

Se não, como entender um empréstimo com opção de futuro aumento de capital para alguém que, à época, sequer fazia parte do quadro societário da companhia, ao qual ingressaria apenas somente sete meses mais tarde? Como explicar que um sócio minoritário tenha feito pagamentos para a companhia a título de adiantamento para futuro aumento de capital em montante correspondente a aproximadamente seis vezes a própria participação societária dos demais sócios (R\$ 45.806.918,06), mas permanecesse com participação em apenas 10% do capital social?

Mais não somente isso. Com base em relatórios contábeis extraídos do sistema Sped/ECD, a fiscalização constatou diversos lançamentos contábeis, com a movimentação bancária correspondente, comprovando que valores repassados à companhia a título de AFAC por Antônio Barbosa de Alencar, que deveriam ter sido aplicados nas atividades operacionais da empresa, foram transferidos às contas do interessado e do seu cônjuge na forma de empréstimos nos anos de 2016 e 2017, empréstimos esses que na verdade eram pagamentos sem causa, como falado anteriormente (fl. 16 – os negritos constam do original):

Compulsando os relatórios contábeis extraídos do sistema Sped/ECD (doc. nº 11), pode-se notar diversos lançamentos envolvendo, por um lado, a conta de AFAC/Antônio Barbosa de Alencar já mencionada e, por outro, a conta de empréstimo com partes relacionadas 1.2.1.02.04.01.003 – Pedro Lopes Targino da Cruz nos anos-calendário 2016 e 2017, deixando patente,

mais uma vez, que os recursos vertidos a título de AFAC, que deveriam ser aplicados no incremento das atividades operacionais da empresa, foram repassados na forma de empréstimos aos sócios originários, ainda que, em determinados exercícios (2015 e 2016), registrado apenas em nome apenas de um dos cônjuges. Por outro lado, a contabilidade da Aço Maranhão Ltda. estampa, como já citado antes, em 31/12/2017, saldo de empréstimos passivos contraídos com instituições bancárias para capital de giro no valor de R\$ 6.703.183,47 e R\$ 16.896.886,81; respectivamente, nos curto e longo prazos (doc. nº 5).

Nos anos de 2015 e 2016, Antônio Barbosa de Alencar chegou a efetuar transferências bancárias no montante de R\$ 12.255.415,94 diretamente para conta do interessado, que foram contabilizados a título de empréstimos a sócio, contra AFAC em favor do depositante. Em 2017, houve transferência de um total de R\$ 2.250.000,00 para conta bancária de Pedro, utilizando-se mesmo artifício contábil, apenas que os empréstimos foram registrados em favor do cônjuge Sílvia (fl. 18/19):

A empresa Aço Maranhão Ltda. foi, paralelamente, intimada, por termo lavrado em 23/02/2018 (doc. nº 2), e apresentou, em resposta ao item 4, recibos firmados pelo contribuinte e sua esposa, documentos bancários de transferências de valores, algumas feitas diretamente da conta do Sr. Antônio Barbosa de Alencar para a conta conjunta da Sra. Sílvia Helena Ferreira e do Sr. Pedro Lopes Targino e cópias do livro razão da conta de empréstimo com partes relacionadas – 1.2.1.02.04.01.004 (doc. nº 12). Por outro lado, a cópia do livro razão da conta 1.2.1.02.04.01.003 – Pedro Lopes Targino, referente a empréstimos com partes relacionadas, extraída do sistema SpedECD, mostra os lançamentos ocorrido no ano-calendário 2016, tendo como contrapartida a conta de AFAC – Antônio Barbosa de Alencar (doc. nº 12).

O cotejo da documentação acima revela que, pelo menos no ano-calendário 2015 e 2016, o Sr. Antônio Barbosa de Alencar transferiu o montante de R\$ 12.255.415,94 diretamente para as contas pessoais dos mutuários, deixando claro que os recursos vertidos a título de AFAC foram carreados para empréstimos com partes relacionadas, em condições especialmente favoráveis, considerando que, embora já contando com mais de quatro anos de vigência do contrato verbal, nenhum pagamento de principal ou juros por parte da Sra.

Sílvia Helena Ferreira e do Sr. Pedro Targino da Cruz, à empresa Aço Maranhão Ltda. foi contabilizado (docs. nº 11 e nº 12). Desprezou-se, também, qualquer garantia por eventual inadimplemento, mesmo havendo, repita-se, manifestação escrita e registrada em cartório acerca da intenção do casal de sócios supracitados de deixar o quadro societário da empresa.

Todos esses supostos empréstimos (pagamentos sem causa, não custa frifar) foram realizados enquanto a companhia financiava seu capital de giro no mercado financeiro (fl. 16):

... Por outro lado, a contabilidade da Aço Maranhão Ltda. estampa, como já citado antes, em 31/12/2017, saldo de empréstimos passivos contraídos com instituições bancárias para capital de giro no valor de R\$ 6.703.183,47 e R\$ 16.896.886,81; respectivamente, no curto e longo prazos (doc. nº 5).

Então, quando se olha para o quadro geral que os elementos de prova formam, conclui-se que, além da dação de imóvel pelo valor de R\$ 19.000.000,00 em pagamento pela aquisição da totalidade das quotas do interessado e de seu cônjuge na Aço Maranhão, como consta da respectiva escritura pública, Antônio Barbosa de Alencar, que era representante legal e possuidor de mais de 99% da participação societária da adquirente, passou a efetuar pagamentos para os alienantes em montante de R\$ 34.248.137,25 no período de 30/06/2014 a 31/12/2017, diretamente ou por intermédio da Aço Maranhão, em cujo capital social lhe foi dada a participação de 10% em 30/01/2015.

Para ocultar a operação de alienação do fisco, as partes não somente deixaram de informá-la em suas declarações de ajuste anual, mas também entraram em acordo para simular empréstimos não comprovados, que eram lançados na contabilidade da Aço Maranhão como mútuos fictícios em favor dos sócios originais (o interessado e seu cônjuge), em contrapartida de adiantamento para futuro aumento de capital por parte de Antônio Barbosa de Alencar.

O saldo contábil das contas onde eram registrados os empréstimos feitos pela empresa aos sócios originais (R\$ 34.248.137,25) ultrapassava em muito a participação societária do casal em 31/12/2017, no montante individual de R\$ 6.840.000,00 para cada sócio.

A fiscalização levantou outras provas, que tão somente corroboram as conclusões aqui esposadas, como a informação nos seus respectivos endereços eletrônicos na Internet de que Aço Maranhão Ltda pertence ao Grupo Dimensão:

Não bastasse as informações contábeis e financeiras até aqui colhidas e narradas para caracterizar a efetivação do negócio jurídico de compra e venda de todas as cotas componente do capital social da empresa Aço Maranhão Ltda.

ao grupo empresarial presidido pelo Sr. Antônio Barbosa de Alencar, representado nesse ato por uma de suas empresas, a Dimensão Engenharia e Construção Ltda.; a Aço Maranhão Ltda, mantém na internet, vale repetir, na aba intitulada “empresa”, indicação que ela pertence ao Grupo Dimensão (<http://acomaranhao.grupodimensao.com.br/pt-br/empresa/>) e que suas filiais são Maiobão, Forquilha e Guajajaras. Paralelamente o Grupo Dimensão mantém página na internet (<http://grupodimensao.com.br/ptbr/category/galerias/>), na aba intitulada

“galeria” imagens das diversas empresas que o compõe, figurando ali a Aço Maranhão Forquilha, a Aço Maranhão Guajajara e a Aço Maranhão Maiobão (doc. nº 04).

Embora não se constituam em prova da alienação propriamente, como alega a defesa, esses indícios vêm se somar aos demais elementos de prova para corroborar a conclusão da fiscalização.

Com base em todo o exposto, julgo ser procedente o lançamento quando considera ocorrido o fato gerador do imposto relativo ao ganho de capital por ocasião da promessa de compra e venda das quotas da empresa Aço Maranhão pelo interessado, conforme consta da escritura de dação em pagamento de fl. 1097/1098. Também julgo correto o procedimento de tomar como preço de venda a parcela do interessado no imóvel dado em pagamento, correspondente a 50% do valor pelo qual o imóvel entrou na transação (R\$ 9.500.000,00), acrescido do montante de empréstimos fictícios lançados em seu nome na contabilidade da empresa (R\$ 24.221.803,69), além do adiantamento de R\$ 307.254,50 efetivado por Antônio Barbosa de Alencar em 03/11/2014.

O distrato da dação em pagamento mais de três anos após o fechamento do negócio (26/12/2017) é evento posterior à ocorrência do fato gerador que não tem o condão de afastar a obrigação tributária nem a exigência de ofício do tributo devido.

O próprio art. 359 do Código Civil, citado pela defesa, deixa claro que “Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros”. É exatamente esse o caso destes autos.

A defesa sustenta que o interessado tomou conhecimento de que o imóvel recebido em pagamento era objeto de processo administrativo de desapropriação (processo nº 010.505/2013) somente após a lavratura da escritura pública de dação em pagamento. Na verdade, não é possível saber em que momento o interessado efetivamente tomou ciência do referido processo de desapropriação, porquanto prova nenhuma nesse sentido foi produzida.

É difícil crer que uma empresa tenha aceitado imóvel como pagamento, pelo significativo valor de R\$ 19.000.000,00, sem antes fazer extensa pesquisa sobre o bem e obter certidões negativas nos cartórios e demais órgãos públicos, inclusive na prefeitura municipal. De qualquer forma, isso em nada repercute na obrigação tributária que nasceu com a promessa de compra e venda.

Os documentos destes autos comprovam que o processo de desapropriação já corria pelo menos desde 2013, já tendo sido exarado parecer favorável ao deferimento da proposta de desapropriação naqueles autos em 11/04/2014, alguns meses antes da lavratura da escritura pública de dação em pagamento do imóvel em questão, na data de 16/07/2014, conforme documentos às fl. 1100/1111.

Caso tenha aceitado em pagamento imóvel que sabia ser objeto de processo de desapropriação, o interessado assumiu os riscos que tal decisão implicava, inclusive no que diz respeito aos impostos e taxas incidentes sobre a operação, como o imposto de renda devido sobre o ganho de capital. Isso de forma alguma eximiria o interessado de adimplir a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador estabelecido em lei.

Se, por outro lado, o interessado ignorava o processo de desapropriação quando da lavratura da escrituração pública, como alega a defesa, teria ação regressiva contra a alienante. Mas não tem como opor tal vício contra terceiro (no caso, o fisco) para evadir-se da obrigação tributária que deveria ter adimplido três anos antes. Rejeito, pois, os argumentos da defesa em sentido contrário.

A defesa alega ainda que a fiscalização não explicou o fato de que os preços de alienação atribuídos às participações societárias do impugnante e de sua esposa serem bastante distintos, apesar de ele e Sílvia Helena deterem idêntica participação no capital social da Aço Maranhão. A par de o lançamento efetuado contra Sílvia Helena Ferreira não ser objeto destes autos, tendo sido lavrado em processo próprio, oponho que o procedimento adotado pela fiscalização, incluindo os preços de venda e de aquisição das quotas, assim como a apuração do ganho de capital, encontram-se descritos detalhadamente no lançamento (fl. 23/29).

Ademais, a autoridade fiscal efetuou o lançamento com os elementos de que dispunha, já que, a despeito de todas as evidências em contrário, tanto o interessado como a Dimensão Engenharia e Construção Ltda deixaram de entregar o compromisso de compra e venda declarado na escritura pública de fl. 1097/1098, quando intimados pela fiscalização, sob a alegação de que o contrato nunca existiu.

O lançamento é procedente, pelo que deve ser mantido.

#### **Da Multa de Ofício Qualificada de 150%**

Quanto à aplicação da multa qualificada, a defesa alega que, além de a exigência partir de premissas equivocadas e imputar ao interessado fatos que nunca se aperfeiçoaram no mundo jurídico, a fiscalização jamais teria comprovado o evidente intuito de fraude por parte do interessado, caracterizado por dolo específico resultante da intenção criminosa e da vontade de obter resultado da ação ou omissão delituosa, na forma prevista na Lei nº 4.502, de 1964, sendo por isso incabível a multa de 150%.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

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

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

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

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo 44 acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Nesses casos, de fato, como alega a defesa, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. É de se ressaltar que a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se apenas do elemento cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e do volitivo, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

No presente procedimento, ao contrário do sustenta a defesa, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial do dolo por parte do interessado e das demais pessoas envolvidas, conforme deflui da análise do item anterior deste voto.

Assim, em face dos elementos de prova colhidos, ficou patente o ajuste doloso entre as partes (conluio) para impedir ou retardar o conhecimento por parte da administração tributária do compromisso de compra e venda celebrado entre o interessado, seu cônjuge e a Dimensão Engenharia e Construção Ltda, que implicou em ganho de capital passível de tributação para os promitentes vendedores (sonegação), inclusive pelo fato de as partes não terem declarado tal contrato em suas declarações de ajuste anual.

Esse acerto doloso também resultou na transferência de vultosas somas de recursos do representante legal do promitente comprador para os promitentes vendedores, que foram escriturados na contabilidade da empresa sob a responsabilidade do próprio adquirente, que se tornara representante legal da empresa no contrato social, simulando contratos de mútuo que jamais foram comprovados (fraude).

As condutas do contribuinte que permitem concluir pela aplicação da multa de ofício qualificada podem ser assim sintetizadas:

a) deixou de registrar, em suas declarações de ajuste anual (DAA/DIRPF) relativa ao ano-calendário 2014 a venda integral das quotas da empresa Aço Maranhão Ltda à Dimensão Engenharia e Construção Ltda, paga parcialmente com dação em

pagamento de imóvel inscrito na matrícula nº 60.877, administrada pelo Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Zona de São Luís/MA, no valor de R\$ 19.000.000,00;

b) declarou o recebimento de valores da Aço Maranhão Ltda no anos calendário 2014 e 2017 como oriundos de empréstimo/mútuo, cujo saldo no ano-calendário 2017 atingiu a cifra superior à sua participação no patrimônio líquido da empresa, que não puderam ser comprovados formal (inexistência de contrato escrito) nem materialmente (ausência de qualquer pagamento do empréstimo, tanto da parcela principal como dos juros, depois de mais de três anos do primeiro recebimento); tudo isso quando a integralidade das quotas do interessado e seu cônjuge no capital social da supracitada empresa já havia sido objeto de compromisso de compra e venda celebrado com Dimensão Engenharia e Construção Ltda., uma empresa do Grupo Dimensão, presidido pelo Sr. Antônio Barbosa de Alencar;

c) registrou no contrato social da empresa Aço Maranhão Ltda e em sua declaração de ajuste anual (DIRPF/DAA) relativa ao ano-calendário 2015 a venda de 10% do capital social dessa companhia ao Sr. Antônio Barbosa de Alencar ao preço igual ao custo contábil, quando ainda vigia a dação em pagamento de imóvel inscrito na matrícula nº 60.877, registrada no Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Zona da cidade de São Luís/MA, destinada a quitar parte da dívida advinda de alienação integral das quotas da Aço Maranhão Ltda, transferindo a administração da empresa ao adquirente;

d) enquanto ainda constava formalmente do quadro societário da empresa Aço Maranhão Ltda nos anos-calendário 2014 a 2017, permitiu que as transferências realizadas por Antônio Barbosa de Alencar, ora diretamente da pessoa física para contas bancárias do próprio interessado e de sua esposa, ora indiretamente, por intermédio de conta bancária da empresa, fossem escrituradas na contabilidade da empresa, por um lado, em conta do passivo como empréstimo a sócio com opção de AFAC e, depois, como AFAC propriamente dito, e por outro, em conta do ativo, como mútuo com partes relacionadas, quando já haviam alienado integralmente suas cotas à empresa Dimensão Engenharia e Construção Ltda;

Por todo o exposto, entendo estarem devidamente materializadas no caso concreto as hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que determinam e autorizam a exigência da multa de ofício qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser limitada ao teto de 100%.

Portanto, com base na nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96 e do art. 106 do CTN, deve ser reduzida a multa aplicada na infração: OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES, ao percentual de 100%.

## OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES

### **Da Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação da Participação Societária na Empresa Wasser Indústria de Laminado Plástico Ltda**

O segundo lançamento refere-se à omissão/apuração incorreta de ganho de capital na alienação das quotas do capital social da empresa Wasser Indústria de Laminado Plástico Ltda (CNPJ nº 11.495.692/0001-02) pelo interessado ao sócio Antônio Barbosa de Alencar, no ano-calendário 2015.

A autoridade lançadora considerou como preço de venda o valor da participação societária do interessado no capital social da companhia, que, por ocasião da alienação, era de R\$ 2.966.623,83. O valor da transação também foi confirmado pelo adquirente em resposta à intimação que lhe foi dirigida no curso da ação fiscal.

Não obstante, na apuração do ganho de capital do lançamento, o custo de aquisição computado para as quotas alienadas foi de apenas R\$ 1.737.493,66, porquanto a formação do saldo da conta 2.2.6.01.01.01.001, relativa a Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) em favor do interessado, utilizado para integralizar a parcela do capital social subscrito pelo interessado, não pode ser integralmente comprovado durante o procedimento fiscal.

Assim é que, do total de adiantamentos lançados na referida conta, o montante de R\$ 1.243.130,17 permaneceu sem comprovação, seja por que não tiveram o fluxo financeiro ou sua real destinação comprovada, seja pela falta de confirmação nos extratos bancários, seja pelo cotejo entre a contabilidade da empresa Aço Maranhão Ltda (origem dos recursos utilizados em alguns adiantamentos) e a da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda (fl. 57)

Vimos no tópico relativo à formação de AFAC em favor do Sr. Pedro Lopes Targino da Cruz (item 1.2.1.1), que R\$ R\$ 1.243.130,17 não tiveram o fluxo financeiro ou sua real destinação comprovados, seja pelo confronto entre a cópia do livro razão e o extrato bancário, seja pelo cotejo entre a contabilidade da Aço Maranhão Ltda. e da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda. Assim, considerando o valor contábil da participação no capital social, em 04/12/2015, de R\$ 2.966.623,83 e o montante a ser glosado, o custo das quotas da Wasser Ind. de Laminados Plásticos Ltda. é de R\$ 1.723.493,66, resultando no ganho de capital de R\$ 1.243.130,17.

A defesa contesta a infração, alegando que o ganho de capital apontado no lançamento não ocorreu, já que o preço de venda das quotas de participação no capital social da companhia e o seu custo de aquisição seriam iguais, no valor de R\$ 2.966.623,83.

Afirma que as informações relativas a essa operação encontram-se detalhadas na escrituração contábil da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda e foram declaradas pelo interessado em sua DAA; e que os livros empresariais

escriturados de acordo com os requisitos legais fazem prova a favor de seu autor, nos termos do art. 418 do Código de Processo Civil (CPC) instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

A defesa não contradita nenhuma das razões que fundamentaram a glosa das parcelas do custo de aquisição utilizado na apuração do ganho de capital relativas aos anos calendário de 2012 a 2015 (fl. 47/54), restringindo-se a alegar, como dito no parágrafo anterior, que a escrituração contábil da empresa faria prova dos fatos nela registrados.

Não obstante, o mero cumprimento de requisitos formais, como os evocados pela defesa – e.g. registro da empresa antes de iniciar suas atividades, de acordo com o art. 967 do CC; escrituração regular dos livros obrigatórios; e levantamento de balanço patrimonial e do resultado econômico a cada ano, conforme art. 1.179 do CC –, não tem o condão de emprestar aos livros da contabilidade a força probante que a defesa faz crer.

Primeiro, porquanto o art. 418 do CPC, citado pela defesa, estabelece que “Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários”, isto é, entre particulares. Depois, porque, entre os “requisitos exigidos por lei” referidos no art. 418, inclui-se e deve ser considerado o disposto no parágrafo 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (g.n.):

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Dessa forma, os livros da escrituração da empresa fazem prova a favor do seu autor, no litígio entre empresários e mesmo contra o fisco, apenas em relação aos fatos neles registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

No presente caso, os livros contábeis da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda não socorrem o interessado, como sustenta a defesa. Como já dito acima, a parcela do custo de aquisição das quotas alienadas pelo interessado correspondente a R\$ 1.243.130,17 não pode ser comprovada, por corresponderem a aumento de participação do interessado no capital social da companhia adquirida com recursos advindos de AFAC lançados na contabilidade da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda: i) cujos aportes de recursos para formação do saldo não estão corroborados pelos devidos documentos de suporte ou ii) que foram contraditados por outros elementos de prova produzidos pela fiscalização.

Para o ano de 2011, a defesa questiona, especificamente, o fato de a autoridade lançadora ter reconhecido a decadência em relação à parcela do ganho de capital correspondente ao aumento da participação societária do impugnante no

montante de R\$ 446.150,00, ocorrida no ano-calendário de 2011, mediante a conversão de AFAC em capital social em 08/09/2011; mas não ter incluído o referido valor integralmente no custo de aquisição das cotas alienadas em 2015.

Afirma que a proporcionalidade utilizada na apuração do ganho de capital para considerar apenas parte desse valor como custo de aquisição não tem base legal, e que, se a autoridade fiscal reconheceu a decadência em relação aos R\$ 446.150,00, não lhe era possível computar apenas parte deste valor como custo de aquisição, glosando os lançamentos de AFAC efetivamente convertidos em capital em 2011.

Também não posso acolher o argumento da defesa nesse caso. A conta de AFAC “2.03.01.18.01.0001 – Pedro Lopez Targino Cruz” (nos anos seguintes a conta de AFAC recebe o número 2.2.6.01.01.01.001 até 2014) do livro razão da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda iniciou o ano-calendário 2011 com saldo de R\$ 236.150,00; recebeu aporte de mais R\$ 1.619.157,12; e registrou saída de R\$ 446.150,00, que foram convertidos em quotas do capital social 08/09/2011, ficando um saldo final de R\$ 1.386.020,27 (fl. 47/48).

O interessado foi intimado a apresentar documentação bancária comprovando o efetivo aporte desses recursos, através de termos de intimação lavrados em 26/06/2018. Em sua resposta, o interessado respondeu que (fl. 126):

Em contato com a referida empresa cujas cotas já foram transferidas a novo proprietário a mesma informou que não tem disponível os referidos documentos visto que as AFAC's foram registradas na contabilidade há mais de 5 (cinco)anos.

No lançamento, a autoridade fiscal considerou que o interessado tinha razão no que diz respeito à decadência, porém apenas em relação aos R\$ 446.150,00, cuja conversão em capital social ocorreu no ano-calendário de 2011, mas não aos R\$ 1.386.020,27 restantes, que somente convertidos em capital social no ano-calendário 2015 (fl. 47):

Em função do art. 37, da Lei nº 9.430/96, cabe reconhecer razão ao contribuinte, mas apenas no que concerne aos R\$ 446.150,00; porque sua conversão em capital social ocorreu no ano-calendário de 2011, havendo transcorrido prazo superior ao lustro decadencial. O mesmo não aconteceu, entretanto, com os demais R\$ 1.386.020,27; somente convertidos em capital social no ano calendário 2015 (doc. nº 17).

Embora o interessado não tenha comprovado os adiantamentos para aumento de capital de R\$ 1.619.157,12, lançados a título de AFAC em seu nome no ano calendário 2011, a fiscalização conseguiu conciliar uma parcela desses aportes de recursos com os lançamentos contábeis e extratos bancários obtidos diretamente junto à empresa. Porém, não puderam ser conciliados dessa forma adiantamentos de R\$ 859.657,12, que permaneceram, assim, sem comprovação, dos quais R\$

781.934,63 foram lançados antes de 08/09/2011, quando houve a conversão dos R\$ 446.150,00 em capital social (fl. 48).

À vista desses fatos, ao determinar o custo de aquisição das quotas alienadas pelo interessado em 2015, para fins de apuração do ganho de capital, a autoridade lançadora glosou do custo de aquisição o valor de R\$ 562.052,81, lançado no ano de 2011 a título de AFAC, por falta de comprovação, considerando os restantes R\$ 297.604,32 como não mais passíveis de fiscalização.

A autoridade fiscal chegou nesses valores, primeiramente, apurando a proporção do saldo da conta de AFAC em nome do interessado em 08/09/2011, quando houve a conversão de R\$ 446.150,00 em capital social, que entendeu não mais ser passível de fiscalização, como falado acima, chegando ao percentual de 38,06% [(446.150,00 / 1.171.947,78) x 100%]. Depois, aplicando esse mesmo percentual aos adiantamentos lançados na referida conta no ano de 2011 que não foram comprovados pelo interessado nem puderam ser conciliados nos documentos apresentados pela empresa até aquela data (38,06% x 781.934,63), apurando o valor de R\$ 297.604,32, que, em tese, não poderia mais ser questionado pela fiscalização. Por fim, deduzindo do total de adiantamentos não comprovados em 2011 a parcela supostamente não fiscalizável (859.657,12 – 297.604,32 = 562.052,81), conforme registro à fl. 48:

Entretanto, dos R\$ 1.619.157,12 debitados na conta contábil supracitada, ano calendário 2011, não foram conciliados R\$ 859.657,12; dos quais R\$ 781.934,63 foram lançados antes de 08/09/2011, quando houve a conversão de R\$ 446.150,00 já abarcados pelo prazo de cinco anos aduzido pelo contribuinte. Proporcionalizando e considerando que R\$ 446.150,00 corresponde a 38,06% do saldo existente naquele momento (R\$ 1.171.947,78), pode-se dizer que R\$ 297.604,32 (38,06% dos valores lançados e não conciliado até 08/09/2011) não estão passíveis mais de fiscalização por comporem o valor incorporado ao capital social em 2011. Assim, por falta de comprovação do fluxo financeiro, R\$ 562.052,81 contabilizados, no ano-calendário 2011, como AFAC serão glosados para efeito de cálculo do custo de aquisição das quotas do capital social da empresa em tela.

Na análise da matéria, registro, inicialmente, que discordo do entendimento da autoridade fiscal no sentido de que, no tocante à comprovação do custo de aquisição para apuração do ganho de capital, os adiantamentos convertidos em capital social em 08/09/2011 estariam decaídos ou não poderiam mais ser objeto de fiscalização.

A decadência diz respeito ao direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário e extinguir-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de lançamento de ofício, nos termos do art. 173 do CTN, ou a contar da ocorrência

do fato gerador, nos casos do lançamento por homologação de que trata o art. 150 do código, segundo entendimento atual da doutrina e da jurisprudência.

Sendo assim, somente faz sentido se cogitar de decadência no tocante aos adiantamentos de sócios no caso de eventuais obrigações tributárias que tivessem como fato gerador o adiantamento em si (por exemplo, variação patrimonial a descoberto no sócio), o que não é objeto destes autos.

No caso do ganho de capital, o fato gerador da obrigação tributária é a operação que comporte alienação de bem ou direito, conforme definida na legislação, que no caso em análise ocorreu apenas no ano-calendário 2015. Não há, portanto, que se falar em decadência ou mesmo no início do cômputo do prazo decadencial antes disso.

O fato gerador do ganho de capital ocorre na data de alienação do bem ou direito. Enquanto não decaído o direito de a fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição, sob pena de, não podendo comprovar o custo declarado ou parcela dele, ter o valor não comprovado glosado de ofício. Apenas a título de exemplo, cito o tratamento dado à matéria pela administração tributária, registrado no Acórdão nº 2401-005.158, de 06/12/2017, do Carf:

**IRPF. ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO. DECADÊNCIA. FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL. POSSIBILIDADE.**

O fato gerador do ganho de capital é a data de alienação do imóvel. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e benfeitorias realizadas no imóvel.

Dessa forma, entendo que a autoridade fiscal, ao verificar o custo de aquisição das quotas alienadas em 2015, deveria ter glosado integralmente os R\$ 859.657,12 lançados na contabilidade da Wasser Indústria de Laminados Plásticos Ltda como adiantamentos realizados pelo interessado no ano-calendário 2011 para futuro aumento de capital, que não foram comprovados pelo interessado nem puderam ser conciliados nos documentos apresentados pela empresa. Contudo, não cabe o agravamento da exigência em sede do contencioso administrativo fiscal, pelo que deverá ser mantida a exigência como lançada.

Não obstante, caso se entendesse de forma diversa, isto é, que não seria mais possível fiscalizar os R\$ 446.150,00 convertidos em capital social em 08/09/2011, como afirmou a fiscalização, o procedimento estaria correto, ao contrário do que fala a defesa.

É que o dinheiro é bem fungível, não permitindo diferenciar, na utilização do saldo da conta, entre os vários aportes de recursos realizados ao longo do ano, tanto a parcela comprovada como a não comprovada. Disso decorre que, forçosamente, qualquer parcela do saldo da conta utilizada guardará a mesma proporção de recursos comprovados e não comprovados que compõem o saldo total.

Daí a fiscalização considerar corretamente que, na conversão em capital social dos R\$ 446.150,00 adiantados pelo interessado em 08/09/2011, foram usados recursos não comprovados no valor total de R\$ 297.604,32, correspondente à parcela não comprovada do saldo da conta nesta mesma data [(781.934,63 / 1.171.947,78) x 446.150,00].

Veja-se que, ao contrário do que afirma a defesa, a fiscalização não deixou de considerar os R\$ 446.150,00 convertidos em capital social em 2011 no custo de aquisição das quotas alienadas em 2015. O que ocorreu foi que autoridade fiscal calculou a parcela do valor convertido que considerou ter sido formada por adiantamentos não comprovados, exatamente para não glosá-la do custo de aquisição.

Se a fiscalização houvesse considerado que fora utilizado na conversão em capital social apenas recursos provenientes de adiantamentos comprovados, como quer a defesa, precisaria computar integralmente a parcela não comprovada (R\$ 859.657,12) no saldo remanescente da conta, que foi utilizado para a integralização de quotas do capital social em anos posteriores, supostamente não “decaídos”. Nesse caso, a glosa no custo de aquisição para o ano de 2011 teria sido R\$ 859.657,12, e não os R\$ 562.052,81 efetivamente glosados no lançamento. O procedimento, na verdade, foi mais benéfico ao interessado do que aquele que a defesa propõe. Não há reparo a fazer no lançamento.

A defesa também alega que seria incabível exigir o IRPF sobre as parcelas pagas entre dezembro/2014 a agosto/2015, porquanto o fato gerador somente teria ocorrido em 01/09/2015. Aduz que o aperfeiçoamento do negócio jurídico somente se operou com o 4º aditivo do contrato social na referida data, quando ocorreu a transferência da propriedade das “ações”, sendo esse o momento de ocorrência do fato gerador que ensejaria a tributação do ganho de capital, sendo indevida a cobrança de juros Selic em data anterior a 01/09/2015.

Em linhas gerais, a matéria já foi enfrentada neste voto quando se analisou a primeira infração em item anterior, a cujos argumentos invoco para não ter que repeti-los integralmente.

A tributação sobre o ganho de capital ocorre não somente nas operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, incluindo não somente as realizadas por compra e venda, como também por permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou a simples promessa de cessão de direitos e contratos afins (art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988).

Dessa feita, deve ser rejeitada a tese de que o imposto seria devido somente com a transferência formal das quotas, pois não encontra respaldo na legislação, já tendo sido contradita em item anterior deste voto.

Como ocorreu na infração anterior, apesar dos pagamentos efetuados, o interessado não apresentou à fiscalização a documentação concernente à venda das quotas da Wasser Industria de Laminados Plásticos Ltda. ao Sr. Antônio Barbosa de Alencar, quando intimada no curso da ação fiscal (fl. 54):

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação concernente à venda das quotas da Wasser Industria de Laminados Plásticos Ltda. ao Sr. Antônio Barbosa de Alencar. Em sua resposta, recebida no dia 16/01/2019, item 6 (doc. nº 1), limitou-se a pedir prorrogação de prazo sob o argumento de que os pagamentos teriam sido rateados. Esgotou-se o prazo, inclusive a prorrogação, sem que tenha havido apresentação da documentação pedida.

A legislação determina que, nas alienações a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista, e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento (art. 31 da IN SRF nº 84, de 2001).

Apesar da ausência do contrato, o início do pagamento do preço permite concluir que foi celebrado um contrato de compra e venda entre as partes ou, pelo menos, de promessa de compra e venda, comprovando a ocorrência do fato gerador já no pagamento da primeira parcela, em dezembro de 2014, uma vez que os exatos termos e condições do contrato permanecem desconhecidos.

Também não pode ser acolhida a pretensão da defesa de que se dê tratamento de “mero empréstimo” aos adiantamentos efetuados pelo adquirente. Para tanto, seria necessário analisar o teor do contrato em função do qual esses pagamentos foram efetuados, não tendo o interessado entregue o instrumento que o formalizou, nem quando intimada pela fiscalização, nem agora, na impugnação.

A infração foi comprova pela fiscalização, que efetuou a tributação do ganho de capital em acordo com a legislação de regência.

#### **Da Responsabilidade Solidária**

Por fim, a defesa questiona a atribuição de responsabilidade solidária a Sílvia Helena Ferreira, cônjuge do interessado, com base no art. 124, inciso I, do CTN. Alega que a responsabilização seria indevida, pois o simples fato de ambos serem casados sob o regime de comunhão parcial de bens não permite concluir ou justificar a responsabilidade solidária ao cônjuge prevista no referido dispositivo legal.

Sustenta que o ‘interesse comum’ dos participantes no acontecimento não seria elemento suficiente para definição de um vínculo solidário, devendo ser demonstrados na autuação, de forma discriminada: a atuação de cada participante; um interesse jurídico, não meramente fático, econômico ou social que tenha participação no fato gerador tributado ou tributável. Sobre a matéria, dispõe o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Como se depreende do texto acima, ao contrário do que afirma a defesa, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal obriga solidariamente as pessoas interessadas.

No caso destes autos, o interesse comum do contribuinte e de seu cônjuge fica evidenciado não somente pelo fato de serem casados, mas de usarem conta bancária conjunta para receberem valores cuja verdadeira natureza foi ocultada do fisco. De entrarem em conluio para cometer sonegação e fraude contra o fisco, negando a existência de contratos, simulando operações, deixando de informar tais operações em suas DAA, conforme detalhado ao longo do presente voto.

A responsabilização solidária que exige a individuação dos atos ou omissões dos agentes responsáveis de que trata a defesa é aquela do art. 134 do CTN. A do art. 124, inciso I, requer tão somente o interesse comum, que está amplamente demonstrado nestes autos

## CONCLUSÃO

Do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada, referente à infração “Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa de Valores” ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Ferreira Nunes Leite**