



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.731130/2017-71
ACÓRDÃO	2402-013.341 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	RUI PEREIRA BRANDAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

LANÇAMENTO. QUESTÃO DE FATO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. ÔNUS DA PROVA.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questão de fato tenham o devido acompanhamento probatório.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, restando demonstrado, pela fiscalização, que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em qualquer das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da DRJ/FOR, consubstanciada no Acórdão 08-43.085 (p. 417), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 14) com vistas a exigir débito do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 23), tem-se que:

1. Trata-se de alienação de participação societária com apuração de ganho de capital. O contribuinte em tela vendeu, em 23/12/2011, todas as ações que possuía na empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, CNPJ 06.822.340/0001-84, para a empresa M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001-15, com apuração de ganho de capital.

(...)

14. Em relação ao valor da alienação e montantes recebidos, não encontramos divergências com os números apresentados pelo contribuinte. Entretanto, no que diz respeito ao valor do custo de aquisição das quotas, não podemos dizer o mesmo.

15. A empresa J. BRANDÃO COM E IND LTDA foi constituída no dia 28 de agosto de 1981, com capital de CR\$ 400.000,00 (CR\$ 200.000 cruzeiros para cada sócio).

16. De agosto de 1981 a julho de 1987 o capital foi aumentado por integralização em espécie. De 1990 a 2010, houve oito aumentos de capital mediante incorporação das seguintes contas do patrimônio líquido:

- Correção Monetária do Capital
- Correção Monetária Especial
- Reserva para Aumento de Capital
- Reserva de Incentivos Fiscais
- Reserva ICMS FDI-PROVIN
- Lucros Acumulados

17. Após sucessivos aumentos de capital, a empresa chegou ao ano da venda com o seguinte capital social:

Capital Social em 01/01/2011 – J BRANDÃO COM IND LTDA

Sócios Quotistas	Qtde Quotas	Valor (R\$)	Porcentagem
Rui Pereira Brandão	2.000.000	2.000.000,00	50,00%
José Antonio Pereira Brandão	2.000.000	2.000.000,00	50,00%
TOTAL	4.000.000	4.000.000,00	100,00%

18. No mês de agosto de 2011, quatro meses antes da venda, o capital da empresa dobrou de 4 milhões para 8 milhões, por conta da incorporação de

Reservas de Incentivos Fiscais, Reserva FDI-PROVIN e Lucros Acumulados. O capital ficou assim:

Capital Social em 31/08/2011 - J.BRANDÃO COM E IND LTDA

Sócios Quotistas	Qtde Quotas	Valor (R\$)	Porcentagem
Rui Pereira Brandão	4.000.000	4.000.000,00	50,00%
José Antonio Pereira Brandão	4.000.000	4.000.000,00	50,00%
TOTAL	8.000.000	8.000.000,00	100,00%

19. Dois dias antes da venda, através da 25a alteração ao contrato social, os sócios resolveram aumentar o capital social em mais R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), nos seguintes termos:

(...)

21. Não podemos perder de vista que o fiscalizado começou o ano de 2011 com 2 milhões de quotas, que valiam 2 milhões de reais. Da análise das Demonstrações Contábeis apresentadas pela empresa J. BRANDÃO COM E IND LTDA (DIPJ do anos-calendário 2010 e 2011), verificamos que em 2011, o valor máximo que o contribuinte poderia usar de contas do seu patrimônio líquido para aumentar capital era R\$ 4.744.296,00, senão vejamos:

- Saldo inicial da conta Lucros Acumulados: 6.770.720,99
- Saldo das Reservas de Lucros: 1.797.272,17
- Lucro Líquido do Exercício de 2011: 1.176.598,83
- Dividendos Distribuídos (256.000,00)
- **Saldo final passível de incorporação: 9.488.591,99**
- **Incorporação máxima por sócio (+ 2): 4.744.296,00**

22. Percebe-se, assim, que mesmo se considerarmos a incorporação ao capital de todas as contas do patrimônio líquido, o valor máximo das quotas do contribuinte iria para R\$ 6.744.296,00 (2.000.000,00 do saldo ao final de 2010 + 4.744.296,00 de incorporação máxima em 2011).

23. Sobre o valor de 10 milhões de lucros acumulados que "surgiu" na contabilidade da empresa dois dias antes da venda das quotas (25a alteração contratual) e que, curiosamente, foram utilizados para aumentar o custo de aquisição de tais quotas, diminuindo, assim, a apuração do ganho de capital, não há suporte na legislação para que tal incorporação ao custo seja aceita.

24. As alterações no patrimônio de uma entidade não ocorrem como num passe de mágica. A contabilidade deve seguir os ditames da legislação comercial e societária e deve encontrar suporte em documentação hábil e idônea. O simples registro contábil, por si só, não prova nada.

25. De acordo com a 25a alteração contratual, o valor de 10 milhões *diz respeito a lucros acumulados da Sociedade, apurado com base no balanço especial levantado em 30/11/2011*". Esse valor de 10 milhões, antes de ser contabilizado

diretamente no PL, em contrapartida ao Capital Social, não passou pelo resultado do exercício e, deste modo, não sofreu qualquer tipo de tributação. Foi, em suma, e de acordo com a própria contabilidade do contribuinte, um valor que "caiu de paraquedas" a dois dias da alienação.

26. Não há, na documentação entregue pelo contribuinte ou pela empresa compradora diligenciada (M. DIAS BRANCO), bem como nos dados constantes nos sistemas da Receita Federal, qualquer elemento que dê suporte contábil/fiscal para a aceitação desses 10 milhões de lucros acumulados que apareceram no dia 21/12/2011, razão pelo qual a incorporação de 5 milhões (que seria a parte cabível ao fiscalizado) foi desconsiderada.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 380), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário *em relação às parcelas do preço recebidas nas datas de 23/12/2011, 30/03/2012, 29/06/2012 e 28/09/2012, porquanto impossível o lançamento do crédito tributário em razão da ocorrência do instituto da decadência;*

* regularidade do custo de aquisição utilizado pelo Contribuinte em razão da integralização de reservas de lucros;

* improcedência da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de dolo ou fraude;

* improcedência da utilização da Taxa SELIC; e

* ofensa ao princípio da legalidade e da busca da verdade real.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 08-43.085 (p. 417), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012, 2013

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que o sujeito passivo possuir, não podendo conter alegações genéricas.

QUESTÃO DE FATO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questão de fato tenham o devido acompanhamento probatório.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPF. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

A contagem do prazo decadencial, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, reger-se-á pelo art. 173, I, do CTN.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O *dies a quo* da contagem do prazo quinquenal para a Fazenda proceder ao lançamento de imposto de renda sobre omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, quando haja qualificação da multa de ofício, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada a ocorrência de evidente intuito de fraude, conforme definido na lei.

EXAME DA LEGALIDADE E DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

NULIDADE.

Quando resta demonstrado nos autos que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 465, reiterando, em síntese, as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 14) com vistas a exigir débito do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores

O Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação, defende, em síntese, os seguintes pontos:

* perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário *em relação às parcelas do preço recebidas nas datas de 23/12/2011, 30/03/2012, 29/06/2012 e 28/09/2012, porquanto impossível o lançamento do crédito tributário em razão da ocorrência do instituto da decadência;*

* regularidade do custo de aquisição utilizado pelo Contribuinte em razão da integralização de reservas de lucros;

* improcedência da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de dolo ou fraude;

* improcedência da utilização da Taxa SELIC; e

* ofensa ao princípio da legalidade e da busca da verdade real.

Pois bem!

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

DECADÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

(...)

Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação são aqueles em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito.

(...)

Ressalte-se que o objeto da homologação é o pagamento antecipado; sem ele, não há lançamento fiscal nessa modalidade, pois, simplesmente, não há o que homologar. Assim, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

Portanto, para os efeitos do prazo de decadência para a constituição pelo Fisco do crédito tributário, há que se distinguir duas hipóteses para os tributos em que a lei prevê sejam lançados por homologação: aquela em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento e aquela em que, não obstante obrigado a isso, o sujeito passivo deixa de fazê-lo.

Ocorrendo a primeira hipótese, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador, aplicando-se o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, já transcrito.

Por outro lado, não havendo o contribuinte efetuado qualquer pagamento prévio, não mais se caracteriza o lançamento por homologação e o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece a regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, a seguir transcrito:

(...)

A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

A descrição das condutas do autuado neste voto não deixa dúvida de que ele agiu dolosamente com o intuito de sonegar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas, razão pela qual não se pode empregar no caso concreto a dicção contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Assim, para o ano-calendário 2011, exercício 2012, a contagem do prazo de cinco anos teve início no primeiro dia do mês de janeiro de 2013, extinguindo-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em 31/12/2017.

Desse modo, o Auto de Infração lavrado em 18/12/2017 e com ciência do interessado em 22/12/2017, referente aos fatos geradores de 23/12/2011, 30/03/2012, 29/06/2012 e 28/09/2012, não ultrapassaram o período previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência aventada na defesa do contribuinte.

DO MÉRITO.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

(...)

Inicialmente, de acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte apresentou os documentos solicitados através de Termos de Intimações, conforme abaixo:

"3. Em 12/01/15, foi entregue o Termo de Início de Fiscalização, solicitando o que segue:

1. Descrever minuciosamente como foi feito o cálculo do Ganho de Capital relativo à alienação das quotas da empresa J Brandão Comércio e Indústria Ltda, CNPJ nº 06.822.340/0001-84, para a empresa M. Dias Branco S/A Ind e Com de Alimentos, CNPJ nº 07.206.816/0001-15, no ano de 2011, bem como o custo de aquisição das referidas quotas, juntando toda a documentação comprobatória, inclusive a comprovação do efetivo recebimento dos recursos decorrentes da alienação;

2. Descrever como se deu a incorporação dos lucros ao Capital, o qual resultou no valor de sua participação na empresa J Brandão Comércio e Indústria Ltda.

4. Em resposta, o contribuinte forneceu os detalhes relativos à transação e encaminhou documentação comprobatória, a saber:

* Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas (doc. 01);

* Alterações Contratuais 11, 17, 18, 19, 20, 22, 24, 25 e 26, todas da empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA (doc. 02 e 08 a 15);

* Extratos bancários comprovando o recebimento dos valores relativos à venda, conforme contrato de compra e venda: uma entrada em 23/DEZ/11 e mais quatro parcelas trimestrais — 30/MAR/12, 29/JUN/12, 28/SET/12 e 28/DEZ/12 (doc.03 a 07);

* Contrato de Prestação de Serviço com a empresa RNMC, a qual intermediou, de maneira exclusiva, a venda da empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA (doc. 17);

* Notas Fiscais de Serviços (doc. 16, 18 a 21).

5. Em 06/04/17, foi entregue o Termo de Intimação Fiscal nº 02, requerendo a apresentação do livro razão das contas utilizadas para aumento do capital social, bem como informações sobre cálculo, recolhimento e pedido de ressarcimento/compensação relativos ao IRPF sobre ganho de capital.

6. Em resposta, o contribuinte, ao tempo em que solicitou prorrogação de prazo para apresentação do livro razão, deu as informações solicitadas sobre cálculo, recolhimento e pedido de ressarcimento. Na sequência, o fiscalizado entregou o razão contábil das contas utilizadas para aumento do capital social.

7. Com a entrega do Termo de Intimação Fiscal nº 03, em 14/08/2017, foi solicitado, dentre outras coisas, o envio de todas as alterações contratuais com repercussão na quantidade ou valor das cotas do contribuinte na empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, da entrada na sociedade até a data da venda para a M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS.

8. Em resposta, após ser novamente atendido em mais um pedido de prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou a documentação requerida.

9. Por fim, foi realizada uma diligência junto à empresa M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS solicitando, também, o envio de todas as alterações contratuais com repercussão na quantidade ou valor das cotas do contribuinte na empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, da entrada na sociedade até a data da venda."

Assim, valendo-se dos documentos que dispunha, ou seja, aqueles entregues pelo contribuinte, conforme acima, ou pela empresa compradora diligenciada e das informações constantes nos sistemas informatizados da Secretária da Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal concluiu que em relação ao valor da alienação e dos valores recebidos, não existiam divergências.

Contudo, com relação ao valor do custo de aquisição das cotas, foi constatado uma majoração indevida das cotas vendidas.

Foram observados os seguintes fatos:

"17. Após sucessivos aumentos de capital, a empresa chegou ao ano da venda com o seguinte capital social:

Capital Social em 01/01/2011 – J BRANDÃO COM IND LTDA			
Sócios Quotistas	Qtde Quotas	Valor (R\$)	Porcentagem
Rui Pereira Brandão	2.000.000	2.000.000,00	50,00%
José Antonio Pereira Brandão	2.000.000	2.000.000,00	50,00%
TOTAL	4.000.000	4.000.000,00	100,00%

18. No mês de agosto de 2011, quatro meses antes da venda, o capital da empresa dobrou de 4 milhões para 8 milhões, por conta da incorporação de Reservas de Incentivos Fiscais, Reserva FDI-PROVIN e Lucros Acumulados. O capital ficou assim:

Capital Social em 31/08/2011 - J.BRANDÃO COM E IND LTDA			
Sócios Quotistas	Qtde Quotas	Valor (R\$)	Porcentagem
Rui Pereira Brandão	4.000.000	4.000.000,00	50,00%
José Antonio Pereira Brandão	4.000.000	4.000.000,00	50,00%
TOTAL	8.000.000	8.000.000,00	100,00%

19. Dois dias antes da venda, através da 25ª alteração ao contrato social, os sócios resolveram aumentar o capital social em mais R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), nos seguintes termos:

"Cláusula Primeira: AUMENTO CAPITAL SOCIAL

1.1. Os sócios aprovam aumentar o capital social em R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), representado por 10.000.000,00 (dez milhões) de novas quotas, cada uma no valor nominal de R\$ 1,00 (hum real), mediante a capitalização do saldo da conta de 'lucros acumulados' da Sociedade, apurado com base no balanço especial levantado em 30/11/2011, distribuindo-se as quotas resultantes desse aumento em favor dos Sócios, na proporção de suas respectivas participações societárias, conforme abaixo:

a) Ao sócio JOSÉ ANTONIO PEREIRA BRANDÃO são distribuídas 5.000.000 (cinco) milhões de quotas, perfazendo o valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); e

b) Ao sócio RUI PEREIRA BRANDÃO são distribuídas 5.000.000 (cinco) milhões de quotas, perfazendo o valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Cláusula Segunda: Capital Social

1.1. O capital social da Sociedade, totalmente subscrito e integralizado, passa a ser no valor de R\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de reais), dividido em 18.000.000 (dezoito milhões) de quotas, cada uma no valor de R\$ 1,00 (hum real), passa a ser assim distribuído entre os atuais Sócios:

Sócio	Capital Social		
	N.º Quotas	Valor (R\$)	%
José Antonio Pereira Brandão	9.000.000	9.000.000,00	50,0
Rui Pereira Brandão	9.000.000	9.000.000,00	50,0
TOTAL	18.000.000	18.000.000,00	100,0

20. A empresa iniciou o ano de 2011 com um capital de 4 milhões. Nos quatros meses anteriores à venda, esse capital aumentou 350% e saltou para 18 milhões. Cabe destacar, no entanto, que nem mesmo a contabilidade apresentada pelo contribuinte ao longo da ação fiscal dá suporte a esse enorme incremento no valor do capital social às vésperas da venda.

21. Não podemos perder de vista que o fiscalizado começou o ano de 2011 com 2 milhões de quotas, que valiam 2 milhões de reais. Da análise das Demonstrações Contábeis apresentadas pela empresa J. BRANDÃO COM E IND LTDA (DIPJ do anos-calendário 2010 e 2011), verificamos que em 2011, o valor máximo que o contribuinte poderia usar de contas do seu patrimônio líquido para aumentar capital era R\$ 4.744.296,00, senão vejamos:

- Saldo inicial da conta Lucros Acumulados: 6.770.720,99
- Saldo das Reservas de Lucros: 1.797.272,17
- Lucro Líquido do Exercício de 2011: 1.176.598,83

- Dividendos Distribuídos (256.000,00)
- **Saldo final passível de incorporação: 9.488.591,99**
- **Incorporação máxima por sócio (+ 2): 4.744.296,00**

22. Percebe-se, assim, que mesmo se considerarmos a incorporação ao capital de todas as contas do patrimônio líquido, o valor máximo das quotas do contribuinte iria para R\$ 6.744.296,00 (2.000.000,00 do saldo ao final de 2010 + 4.744.296,00 de incorporação máxima em 2011).

23. Sobre o valor de 10 milhões de lucros acumulados que "surgiu" na contabilidade da empresa dois dias antes da venda das quotas (25ª alteração contratual) e que, curiosamente, foram utilizados para aumentar o custo de aquisição de tais quotas, diminuindo, assim, a apuração do ganho de capital, não há suporte na legislação para que tal incorporação ao custo seja aceita.

24. As alterações no patrimônio de uma entidade não ocorrem como num passe de mágica. A contabilidade deve seguir os ditames da legislação comercial e societária e deve encontrar suporte em documentação hábil e idônea. O simples registro contábil, por si só, não prova nada.

25. De acordo com a **25ª** alteração contratual, o valor de 10 milhões *diz respeito a "lucros acumulados da Sociedade, apurado com base no balanço especial levantado em 30/11/2011"*. Esse valor de 10 milhões, antes de ser contabilizado diretamente no PL, em contrapartida ao Capital Social, não passou pelo resultado do exercício e, deste modo, não sofreu qualquer tipo de tributação. Foi, em suma, e de acordo com a própria contabilidade do contribuinte, um valor que "caiu de paraquedas" a dois dias da alienação.

26. Não há, na documentação entregue pelo contribuinte ou pela empresa compradora diligenciada (M. DIAS BRANCO), bem como nos dados constantes nos sistemas da Receita Federal, qualquer elemento que dê suporte contábil/fiscal para a aceitação desses 10 milhões de lucros acumulados que apareceram no dia 21/12/2011, razão pelo qual a incorporação de 5 milhões (que seria a parte cabível ao fiscalizado) foi desconsiderada."

Em que pesem suas alegações, na sua peça de defesa, o autuado não demonstrou e não comprovou, na fase impugnatória, que está correta a mensuração do "*custo de aquisição*" das cotas vendidas.

Observe ainda que a "supervalorização" do "custo de aquisição" das ações em seu poder, trouxe benefício ao contribuinte quando da alienação das mencionadas ações.

Mantenho a infração em epígrafe,

Oportuno mencionar o que determina a Lei nº 10.406, de 2002, Código Civil:

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Segundo o disposto no § 1º, do art. 223 do Decreto nº 1.041, de 1994, bem como no art. 923 do Decreto nº 3000, de 1999 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.

Note-se que, apesar de a contabilidade, em princípio, fazer prova em favor daquele que a produz, os assentamentos contábeis devem estar estribados em elementos concretos que os fundamentem e os comprovem. Vale dizer, a contabilidade não existe por si só e não é destinada ao registro de ficções; tem ela por finalidade, justamente, a exteriorização de fatos concretos, os quais, necessariamente, caso existentes, deveriam estar documentados. Ou seja, não é a contabilidade que se presta a comprovar os fatos concretos; esses é que comprovariam aquela.

Frise-se, o que o fiscal escreveu em seu Relatório Fiscal:

"20. A empresa iniciou o ano de 2011 com um capital de 4 milhões. Nos quatros meses anteriores à venda, esse capital aumentou 350% e saltou para 18 milhões. Cabe destacar, no entanto, que nem mesmo a contabilidade apresentada pelo contribuinte ao longo da ação fiscal dá suporte a esse enorme incremento no valor do capital social às vésperas da venda."

O fiscal efetuou seu lançamento em cima dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Ônus da Prova do Fisco e do Contribuinte. Meios de Comprovação. Livre Convicção da Autoridade Julgadora.

É de suma importância observar que as presunções "juris tantum", muito embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidí-las.

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fito de se elidir a tributação erigida por lançamento. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito.

(...)

Não comprovadas as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia

ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

No presente caso, a fiscalização demonstrou a falta cometida pelo contribuinte, e ainda demonstrou com provas, através da própria contabilidade do contribuinte, o qual apresentou impugnação desprovida de provas hábeis para ilidir o feito fiscal.

(...)

Com relação ao direito de defesa, temos que:

O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Do texto acima reproduzido depreende-se que no processo administrativo fiscal o cerceamento do direito de defesa resulta de despachos e decisões. Assim, não pode ocorrer previamente à lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o Auto de Infração. Após sua lavratura e ciência é aberto o prazo para o contribuinte impugnar a exigência fiscal, sendo-lhe proporcionados devidamente o contraditório e a ampla defesa. Somente com a impugnação do Auto de Infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

É na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e à luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa.

A bem da verdade, no caso em tela, o contribuinte foi cientificado do lançamento, através de Aviso de Recebimento – AR, fls. 346 em 22/12/2017. Ocorre que dentro do prazo legal o contribuinte apresentou sua impugnação, na qual demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal. Anexou alguns documentos, os quais ora são apreciados, juntamente com as razões inicialmente apresentadas. Assim, não há que se falar em desrespeito ao contraditório e a ampla defesa.

Da alegada transgressão ao princípio da verdade material, temos que a atividade fiscal é movida por oficialidade na busca do esclarecimento imparcial do fato gerador. Nesse objetivo, a fiscalização pode se valer do princípio da verdade material que, em conjunto com a indisponibilidade do interesse público, a autoriza a buscar e lícitamente transladar para os autos qualquer fato ou

elemento da vida concreta de que a autoridade tenha conhecimento e que possa influir na formação de sua convicção.

Conforme lição de Odete Medauar em *Processualidade no Direito Administrativo*, 1993, p. 121, “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos”.

No presente caso, durante o procedimento fiscal, a busca da verdade material ficou preservada na medida em que o agente do fisco intimou e reintimou o sujeito passivo a apresentar os livros e documentos necessários a apuração do fiel cumprimento das obrigações tributárias da empresa.

Na peça impugnatória, o defendente não demonstrou que outros tipos de exames poderiam ainda ser realizados para ilidir o feito fiscal.

Recorde-se que, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º (art. 223, § 1º, do RIR/94), 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.

Acrescenta o § 2º do mesmo artigo que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo anterior.

Assim, em princípio, em termos de distribuição do ônus da prova, incumbe à Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito; ao contribuinte, a inexistência desses pressupostos ou a existência de fatores excludentes.

No presente caso, o fato constitutivo do direito do fisco baseia-se nos documentos entregues pelo contribuinte, os quais serviram de base para apuração do custo de aquisição das cotas vendidas. Em consequência, caberia a defesa, para contrapor-se à presente exigência, ter apresentado algum elemento/documento que efetivamente demonstrasse o erro na apuração do custo de aquisição das cotas vendidas, e consequentemente na apuração do ganho de capital.

DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

Alega o impugnante que não houve por parte dele nenhuma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade administrativa, acrescenta que nem a transação da venda da participação societária, nem os atos societários que foram realizados para a

preparação da venda, escondem qualquer negócio proibido por lei, conforme abaixo:

(...)

Observe-se que a multa de 150%, já encontrava previsão no inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/1.996, e era aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1.997. A Lei nº 11.488/2.007, por sua vez, apesar de ter mudado parcialmente a redação do mencionado art. 44, não alterou sua essência no que tange à previsão e às circunstâncias necessárias à aplicação da citada multa.

Cumprido, nesse ponto, reproduzir alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal, constantes à fl. 17:

"31. Cumpre destacar que a conduta da pessoa física do Sr. RUI PEREIRA BRANDÃO, quando da venda da empresa J. BRANDÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, enquadra-se no artigo 44, da Lei nº 9.430/96 (repetido no art. 957, inciso II, do RIR/99), que trata dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Para tanto, cabível a transcrição do artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

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

32. Resta evidente na presente ação fiscal que o Sr. RUI BRANDÃO agiu dolosamente no sentido de reduzir o montante do imposto devido, na medida em que se utilizou de um suposto artifício contábil que não encontra guarida nem na própria contabilidade — muito menos na legislação tributária — para "criar" um lucro acumulado de 10 milhões de reais, poucas horas antes da venda, com o único intuito de majorar o valor do capital social, aumentando, assim, o valor do custo de aquisição das quotas para, enfim, chegar ao seu intento: apurar um ganho de capital menor do que o devido."

Como salientou a fiscalização, e demonstrado, o contribuinte ao majorar o valor de seu capital social, consequentemente aumentou o custo de aquisição das cotas de sua empresa, através de um artifício contábil, que não encontra sustentação nem na contabilidade da empresa, agiu dolosamente, para reduzir o montante do imposto devido, apurado no ganho de capital.

Destarte, os fatos acima descritos são hábeis para caracterizar a conduta dolosa do contribuinte, no sentido de impedir, de forma deliberada, o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência dos fatos geradores do imposto, ou de eximir o contribuinte, parcialmente, do pagamento de tributo, impondo-se, assim, a manutenção da multa qualificada, no percentual de 150%.

DOS JUROS DE MORA.

Está preceituado no Código Tributário Nacional, art. 161, que:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

Isto significa dizer que a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual diferente de 1%, bastando que uma lei ordinária, assim determine.

Eis que a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispôs, em seu art. 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata a Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, I e parágrafos 1º, 2º e 3º, serão equivalentes à taxa referencial da Selic para títulos federais, acumulada mensalmente até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado. Exigência esta que foi mantida para débitos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997 pelo art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Convém, ademais, lembrar que a Lei nº 9.065, de 1995, foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade da taxa Selic.

Novamente, frisa-se que a autoridade fiscal não se pode furtar ao cumprimento dos mandamentos da legislação tributária, sob pena de responsabilidade funcional, pois sua atividade é plenamente vinculada (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do

Como se vê – e em resumo – conforme apontado pela autoridade administrativa fiscal, tem-se que:

- mesmo se considerarmos a incorporação ao capital **de todas as contas do patrimônio líquido**, o valor máximo das quotas do contribuinte iria para R\$ 6.744.296,00 (2.000.000,00 do saldo ao final de 2010 + 4.744.296,00 de incorporação máxima em 2011);
- Dois dias antes da venda, através da 25ª alteração ao contrato social, os sócios resolveram aumentar o capital social em mais R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais). Contudo, nem mesmo a contabilidade apresentada pelo contribuinte ao longo da ação fiscal dá suporte a esse enorme incremento no valor do capital social às vésperas da venda;

- Não há, na documentação entregue pelo contribuinte ou pela empresa compradora diligenciada (M. DIAS BRANCO), bem como nos dados constantes nos sistemas da Receita Federal, qualquer elemento que dê suporte contábil/fiscal para a aceitação desses 10 milhões de lucros acumulados que apareceram no dia 21/12/2011, razão pelo qual a incorporação de 5 milhões (que seria a parte cabível ao fiscalizado) foi desconsiderada.

No que tange à aplicação da Taxa SELIC, destaque-se o Enunciado de Súmula CARF nº 04, segundo o qual *a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Em relação à multa qualificada, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de decadência suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior