



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10469.725060/2015-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.490 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	OZANY PEREIRA MACHADO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

PRAZO DECADENCIAL. COMPROVAÇÃO DE FALSIDADE. FALTA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 72.

Aplica-se o prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, nos casos de comprovação de falsidade na declaração e falta de pagamento antecipado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÓCIO.

Caracteriza-se a omissão de rendimentos quando o contribuinte não declara valores, bens ou direitos recebidos, oriundos da pessoa jurídica da qual é sócio, cuja alegada natureza não é devidamente comprovada.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO

Mantém-se a qualificação da penalidade de ofício, no importe de 150%, quando demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, em especial o dolo na conduta do contribuinte, em conluio com terceiros, para o fim de retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador do imposto de renda.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Junqueira de Alvarenga Neto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Ozany Pereira Machado em face do Acórdão nº 06-54.470, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, em sessão realizada em 19/04/2016, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, lavrado em 13/11/2015.

O crédito tributário originalmente constituído perfaz o montante de R\$ 1.678.055,53, calculado até a data da lavratura do auto de infração, sendo R\$ 549.209,90 a título de imposto devido, R\$ 823.814,85 relativos à multa de ofício qualificada, e R\$ 305.031,18 correspondentes aos juros de mora.

A infração apurada consiste em omissão de rendimentos não escriturados recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 2.000.000,00, relativa ao exercício de 2010, ano-calendário de 2009. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a autuação fundamenta-se no recebimento de quitação graciosa de dívida que o contribuinte mantinha perante a Companhia Açucareira Vale do Ceará Mirim (CAVCM). Tal débito originou-se de contrato de aquisição de raízes de cana de açúcar pertencentes à empresa, que foram dadas pelo contribuinte como forma de integralização de seu capital social junto à empresa Ecoenergias do Brasil Ltda.

A operação fiscalizada insere-se em complexa sequência de atos iniciados em agosto de 2006, quando os sócios da CAVCM, incluindo o espólio do Sr. Ranylson Fonseca

Machado, do qual a recorrente era viúva meeira e inventariante, formaram sociedade com o Sr. Manuel Dias Branco para constituir a Ecoenergias do Brasil Ltda. Para integralização do capital social da nova sociedade, os sócios adquiriram da CAVCM 105.000 toneladas de cana de açúcar pelo valor de R\$ 5.000.000,00, assumindo dívida a ser paga em 10 prestações anuais e sucessivas de R\$ 500.000,00 cada, com vencimento inicial previsto para novembro de 2008.

Em março de 2009, quando da transferência das ações da CAVCM para empresa representada pelo Sr. Manuel Dias Branco Neto, foi celebrado Instrumento Particular de Venda, Compra e Transferência de Ações e Outras Avenças que, em sua cláusula VII.1, estabeleceu a quitação graciosa da dívida dos sócios para com a empresa. No caso específico do contribuinte, a quitação alcançou o montante de R\$ 2.000.000,00, correspondente à sua parcela na dívida total.

A autoridade fiscal entendeu que a quitação da dívida sem qualquer contrapartida financeira ou escrituração contábil configura acréscimo patrimonial tributável pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, nos termos dos arts. 37, 38 e 55 do Regulamento do Imposto de Renda, bem como do art. 43 do Código Tributário Nacional. Ademais, aplicou-se multa qualificada de 150% em razão da constatação de conduta dolosa, caracterizada como sonegação, fraude e conluio, conforme tipificado nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O contribuinte apresentou impugnação suscitando preliminarmente a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Sustentou que o fato gerador teria ocorrido em março de 2009, de modo que o prazo quinquenal de decadência, contado da data da ocorrência do fato gerador conforme previsão do art. 150, §4º, do CTN, teria expirado em 31/12/2014, anteriormente à lavratura do auto de infração em novembro de 2015.

No mérito, a impugnante defendeu que não houve quitação de dívida com caracterização de rendimento tributável, mas sim assunção da dívida pelo adquirente das ações da CAVCM, operação admitida pelo art. 299 do Código Civil, condicionada ao consentimento do credor. Argumentou que a cláusula contratual não estabeleceu remissão do débito, mas sim contrapartida pela transmissão da propriedade das ações ao Sr. Manuel Dias Branco Neto, a quem caberia ter providenciado a transferência do débito para seu nome. Alegou ausência de disponibilidade econômica ou jurídica que justificasse a tributação.

Quanto à multa qualificada, a impugnante insurgiu-se contra sua aplicação, sustentando inexistir sonegação, fraude ou conluio na operação de transferência das ações. Afirmou ter agido com absoluta boa-fé tanto em face do adquirente quanto em relação ao Fisco, não havendo intuito de esconder ou camuflar a operação de compra e venda do controle acionário da Companhia. Destacou que a inserção de cláusulas contratuais estabelecendo obrigações do comprador relativas à liquidação de débitos tributários estaduais e federais demonstraria a boa-fé da parte. Por fim, defendeu que não seria justo ser penalizada pela conduta de má-fé atribuída exclusivamente ao adquirente das ações.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, por meio de sua 4ª Turma, proferiu o Acórdão nº 06-54.470, que julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Na análise da preliminar de decadência, o acórdão recorrido considerou que a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do art. 173, I, do CTN, e não a previsão do art. 150, §4º, primeira parte, da mesma norma. Fundamentou que, havendo dolo na conduta do contribuinte, aplica-se a exceção prevista na parte final do §4º do art. 150 do CTN, que afasta a homologação tácita quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Assim, tratando-se de lançamento efetuado com aplicação de multa qualificada em razão de conduta dolosa, o termo inicial do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, considerando que o fato gerador relativo ao ano-calendário ocorreu em 23/03/2009, o lançamento somente poderia ser efetuado a partir de 01/01/2010, de modo que o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2011 e encerrou-se em 31/12/2015. Tendo o lançamento sido cientificado à contribuinte em 25/11/2015, concluiu-se pela ausência de decadência.

Quanto ao mérito, o acórdão recorrido entendeu caracterizada a omissão de rendimentos tributáveis. Consignou que a quitação de dívida no valor de R\$ 2.000.000,00, ainda que denominada de forma diversa pelas partes, configura acréscimo patrimonial sujeito à tributação pelo IRPF, conforme disposto nos arts. 37, 38 e 55 do RIR/99, bem como no art. 43 do CTN. Ressaltou que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, conforme previsão expressa do §4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

A decisão de primeira instância rejeitou a alegação de assunção de dívida, destacando que o contrato estabelece expressamente a quitação das obrigações dos sócios para com a empresa, não havendo qualquer menção ao instituto da assunção de dívida. Apontou que a cláusula contratual é clara quanto ao seu objetivo, não deixando margem a dúvidas sobre a remissão do débito por parte da empresa, sem qualquer contrapartida por parte do comprador das ações.

O acórdão recorrido concluiu pela existência de simulação no negócio jurídico entabulado, uma vez que a aparente quitação de dívida dos sócios para com a empresa ocultou, na verdade, transferência de patrimônio da empresa para seus sócios sem a devida escrituração contábil e sem propósito negocial legítimo. Consignou que a natureza das transações realizadas no mundo fático deve ser considerada da forma como efetivamente ocorreram, sendo desprezível a forma como os negócios jurídicos foram tratados nos documentos da empresa. Destacou que a sucessão de atos jurídicos visava transferir o patrimônio da CAVCM para empresa espelho, deixando os passivos tributários e trabalhistas na empresa original, configurando planejamento tributário abusivo não oponível ao Fisco.

Relativamente à multa qualificada, o acórdão recorrido manteve sua aplicação no percentual de 150%. Fundamentou que a transferência de patrimônio da empresa para seus

sócios sem a devida escrituração revela intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da Fazenda Pública dos tributos efetivamente devidos, caracterizando sonegação nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Consignou que o impedimento ou retardo, total ou parcial, do conhecimento da ocorrência do fato gerador constitui elemento objetivo de sonegação, existente desde o momento da celebração dos contratos sem as devidas escriturações.

A decisão apontou ainda a configuração de conluio, previsto no art. 73 da mesma lei, tendo em vista que o próprio contribuinte, em petição inicial de processo judicial que moveu contra o adquirente das ações, reconheceu a existência de ardil jurídico-fiscal engendrado pelas partes e justificado à época da transação como suposto planejamento tributário. Concluiu que comprador e vendedores estavam unidos com o desígnio de transferir ações e patrimônio da empresa sem que fosse efetuado o devido recolhimento de tributos.

#### DECADÊNCIA. DOLO. CONTAGEM. TERMO INICIAL.

Nos lançamentos por homologação, havendo dolo na conduta do contribuinte, a contagem do prazo decadencial de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÓCIO.

Caracteriza-se a omissão de rendimentos quando o contribuinte não declara valores, bens ou direitos recebidos, oriundos da pessoa jurídica da qual é sócio, cuja alegada natureza não é devidamente comprovada.

#### MULTA QUALIFICADA. DOLO. APLICAÇÃO.

Incide a multa qualificada quando se verifica que o contribuinte, por meio de ações e omissões dolosas, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O contribuinte interpôs tempestivamente o presente recurso voluntário, reiterando, em linhas gerais, os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

### 2. Preliminar – Decadência

A recorrente sustenta que o prazo decadencial deveria ser contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se na data da ocorrência do fato gerador em março de 2009, de

modo que teria expirado em 31/12/2014, anteriormente à lavratura do auto de infração em novembro de 2015.

O art. 150, §4º, do CTN estabelece prazo de cinco anos para homologação tácita, contado da ocorrência do fato gerador, ressalvando expressamente os casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A norma é clara ao afastar a regra geral quando presente qualquer dessas condutas qualificadas.

No caso concreto, a própria lavratura do auto de infração com aplicação de multa qualificada de 150%, fundamentada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, evidencia que a autoridade fiscal constatou a presença de dolo na conduta do contribuinte.

Verificada a conduta dolosa, não se aplica a regra do art. 150, §4º do CTN, mas sim a disposição do art. 173, I, do CTN, que estabelece como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, inclusive, é o teor da Súmula CARF nº 72:

**Súmula CARF nº 72**

**Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, considerando que o fato gerador ocorreu em 23/03/2009 e a aplicação da regra prevista no art. 173, I do CTN, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/2011 até 31/12/2015. O contribuinte foi cientificado do lançamento em 23/11/2015, portanto dentro do prazo legal.

Rejeita-se a preliminar de decadência.

**3. Mérito**

A recorrente insiste que não houve quitação de dívida geradora de rendimento tributável, mas sim assunção de dívida pelo adquirente das ações da CAVCM, operação que não configuraria acréscimo patrimonial sujeito ao IRPF.

Primeiramente, cumpre examinar o que efetivamente foi pactuado no Instrumento Particular de Venda, Compra e Transferência de Ações e Outras Avenças. A cláusula VII.1 estabelece expressamente a quitação das obrigações dos sócios para com a empresa. Não há qualquer menção ao instituto da assunção de dívida previsto no art. 299 do Código Civil. O contrato é claro e inequívoco: houve quitação, não assunção.

## VII – DAS DECLARAÇÕES DO COMPRADOR E DA COMPANHIA

1. O COMPRADOR e a COMPANHIA, por este ato e na melhor forma de direito, em razão da presente transação, fornecem, neste ato a mais ampla, geral e irrevogável quitação aos VENDEDORES das obrigações decorrentes do Compromisso de Compra e Venda de Bens, datado de 22 de agosto de 2006, e seu respectivo Aditamento de 10 de novembro de 2008, relativo à aquisição de 105.000 (cento e cinco mil) toneladas de cana de açúcar, para nada mais reclamarem sobre aludida venda, em qualquer época, modo ou pretexto.

A alegação de que se trataria de assunção de dívida constitui mera alegação do recorrente para tentar justificar operação que, na realidade dos fatos, configurou transferência patrimonial não tributada. O direito tributário não se prende à forma jurídica declarada pelas partes, mas à substância econômica das operações realizadas, conforme expressamente previsto no §4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88: a tributação independe da denominação dos rendimentos.

Ainda que se admitisse, por hipótese, tratar-se de assunção de dívida, tal operação igualmente configuraria acréscimo patrimonial tributável. A extinção de obrigação que onerava o patrimônio do contribuinte no valor de R\$ 2.000.000,00, sem qualquer contrapartida de sua parte, caracteriza inequívoco benefício econômico, configurando rendimento nos termos do art. 43 do CTN.

Os arts. 37 e 38 do RIR/99 estabelece que constitui rendimento bruto os proventos de qualquer natureza, independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. O art. 55, IV, do mesmo regulamento expressamente inclui como tributáveis os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.

Em outras palavras, a quitação de dívida de R\$ 2.000.000,00 sem contrapartida representa liberação de ônus que gravava o patrimônio do contribuinte, configurando acréscimo patrimonial líquido, elementos essenciais do fato gerador do IRPF conforme art. 43 do CTN.

Nota-se ainda que a recorrente não demonstrou que a existência de obrigação do comprador de assumir essa dívida específica implicaria na redução correspondente no preço das ações ou qualquer outra compensação. Apenas alega que seria essa “a intenção dos contratantes”.

Registra-se ainda que a operação ocorreu à margem da escrituração contábil da empresa, no contexto de transferência de controle acionário que visava, conforme apurado pela fiscalização, o esvaziamento patrimonial da CAVCM.

A própria sequência de operações revela a artificialidade do arranjo negocial, na medida que, em 2006, a empresa “vende” aos próprios sócios 105.000 toneladas de cana de açúcar, criando dívida de R\$ 5.000.000,00. Em 2009, no contexto de alienação do controle, essa dívida é quitada sem qualquer contrapartida. A única justificativa que se mostra adequada ao caso é a tentativa de transferir patrimônio empresarial aos sócios sem a devida tributação.

No caso presente, toda a estruturação visou exclusivamente evitar a tributação sobre transferência patrimonial, mediante simulação de operações desprovidas de conteúdo econômico real.

Cumprido esclarecer que a simulação resta evidenciada pelo descompasso entre a forma jurídica declarada e a realidade econômica dos atos praticados. Formalmente, houve “quitação de dívida” decorrente de compra de cana de açúcar, conforme alega o recorrente. Materialmente, houve transferência de ativos empresariais aos sócios no contexto de reestruturação societária sem tributação, apesar do acréscimo patrimonial verificado.

Para que não restem dúvida, conforme bem apontado no acórdão recorrido:

**“a autoridade tributária verificou o intuito das partes em pactuar “um ardil jurídico-fiscal engendrado (...) e justificado à época da transação que seria em razão de um suposto planejamento tributário”. Citação de palavras da própria contribuinte,** transcrita do Anexo XIV, fls 10/12 do processo nº4299-39.2010.8.20.0001, que tramita perante a 15ª Vara de Natal. Desta forma, verifica-se também a ocorrência da situação prevista no art. 73, tendo em vista que comprador e vendedores estavam unidos com designo de transferir ações e patrimônio da empresa sem que fosse efetuado o devido recolhimento de tributos.” (grifou-se)

Portanto, não há qualquer fundamento para afastar a exigência tributária.

Quanto a aplicação da multa qualificada, a recorrente sustenta ter agido de boa-fé, alegando que a operação não foi ocultada do Fisco e que as cláusulas contratuais demonstrariam preocupação com o cumprimento das obrigações tributárias. Afirma que não deveria ser penalizada por eventual má-fé do adquirente das ações.

A multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 957, II, do RIR/99, aplica-se quando verificado evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O art. 71 define sonegação como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais. O art. 72 define fraude como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais. O art. 73 define conluio como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos anteriores.

No caso presente, restaram caracterizadas as três condutas qualificadoras.

A sonegação evidencia-se pela omissão dolosa de declarar o acréscimo patrimonial de R\$ 2.000.000,00, impedindo que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador. A operação não foi escriturada contabilmente pela empresa CAVCM, não constou da declaração de ajuste anual do contribuinte, e envolveu sucessão de atos jurídicos artificiais destinados a ocultar a real natureza da transferência patrimonial.

A fraude configura-se pela estruturação de operações simuladas destinadas a modificar as características essenciais do fato gerador. A transferência patrimonial, que deveria ser tributada como distribuição disfarçada de lucros ou como ganho de capital, foi artificialmente revestida da forma de quitação de dívida decorrente de suposta compra de cana de açúcar, operação essa que jamais teve substância econômica real.

O conluio, por sua vez, foi confessado pelo recorrente em petição inicial de processo judicial nº 4299-39.2010.8.20.0001, que tramitou perante a 15ª Vara Cível de Natal (TJRN). Naqueles autos, o próprio contribuinte reconheceu expressamente a existência de “ardil jurídico-fiscal engendrado” pelas partes, justificado à época da transação como suposto planejamento tributário. Essa confissão judicial é prova robusta de que comprador e vendedores estavam unidos no desígnio de transferir ações e patrimônio sem o devido recolhimento de tributos.

A alegação de boa-fé não se compatibiliza com os fatos apurados. A recorrente foi parte ativa em toda a estruturação, tendo se beneficiado diretamente de acréscimo patrimonial de R\$ 2.000.000,00. Não há como dissociar sua conduta do resultado fraudulento alcançado.

Assim, a multa qualificada deve ser mantida. Contudo, deve ser aplicada de ofício a regra mais benéfica introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que alterou o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A nova redação estabelece que o percentual da multa será majorado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 para 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto, reservando o percentual de 150% apenas para casos de reincidência do sujeito passivo.

Tendo em vista o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, previsto no artigo 106, II, c, do CTN, deve ser aplicada a nova redação, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual de 100%.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**

