



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.725384/2016-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.316 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrente JOSE THEODOZIO NETTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2011

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

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

LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA.

É lícito à autoridade fiscal valer-se de informações colhidas e das conclusões produzidas em outros procedimentos fiscais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer e sejam levadas ao conhecimento do sujeito passivo dando-lhe oportunidade para sobre elas se manifestar.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Data do fato gerador: 31/10/2011

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL.

Está sujeito ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que efetuar transferências de participações societárias, para pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, com valores superiores aos constantes da Declaração de Bens.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O valor de alienação das participações societárias para fins de apuração do ganho de capital deve ser comprovado por documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Thiago Álvares Feital (Suplente convocado) e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Por ter se declarado impedido, não participou do julgamento o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que foi substituído pelo Conselheiro Suplente Thiago Álvares Feital.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contestando a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão nº 16-77.210, da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório da decisão de primeira instância, que bem retrata as ocorrências até aquela decisão:

O contribuinte acima identificado foi autuado e notificado a recolher o crédito tributário, no valor de R\$ 4.907.957,11, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, multa e acréscimos legais.

DA AUTUAÇÃO

Foi lavrado, em 21/06/2016, auto de infração de IRPF (fls. 02 a 04), onde foi apurada omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores, cujo enquadramento legal encontra-se à fl. 04.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 05 a 24) constata, em síntese, o seguinte:

A motivação da fiscalização está no fato do sujeito passivo não ter informado em sua Declaração de Ajuste Anual (DIRPF), por meio do respectivo demonstrativo, o ganho de capital proveniente do pagamento de subscrição de cotas de uma sociedade

empresária com cotas que o sócio subscritor possui em outras sociedades empresárias (transferências de cotas de sociedades empresárias para outra), pois a avaliação das cotas é superior à constante na declaração de bens do sujeito passivo em questão, e que tal lucro enquadra-se na definição legal de renda e proventos de qualquer natureza.

Toda a produção de provas sobre a matéria tributável foi realizada através de trabalhos desenvolvidos internamente por uma outra ação fiscal, tendo por base os seguintes documentos:

- Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda., de 31 de outubro de 2011, com sede na Rua Alfredo Fernandes, n.º 115, Casa Forte, Recife/PE, CEP: 52060-320, inscrita junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CPNJ): 14.725.396/0001-49, protocolado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco (Jucepe) sob o número 11/232856-3, cujo processo foi deferido e cadastrado em 28 de novembro de 2011;

- Instrumento Particular de Trigésima Primeira Alteração e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Limitada Denominada ATP Engenharia Ltda., CNPJ: 35.467.604/0001-27, de 19 de dezembro de 2011, protocolado na Jucepe sob o número 11/250685-2, cujo processo foi deferido e cadastrado em 30 de dezembro de 2011;

- Instrumento Particular de Décima Alteração e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Limitada Denominada ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., CNPJ: 40.812.851/0001-53, de 19 de dezembro de 2011, protocolado na Jucepe sob o número 11/250683-6, cujo processo foi deferido e cadastrado em 10 de janeiro de 2012;

- Instrumento Particular de Décima Sétima Alteração e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Limitada Denominada Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda., CNPJ: 86.977.675/0001-00, de 19 de dezembro de 2011, protocolado na Jucepe sob o número 11/250679-8, cujo processo foi deferido e cadastrado em 17 de janeiro de 2012;

- Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda., de 2 de maio de 2014, protocolado na Jucepe sob o número 14/937914-5, cujo processo foi deferido e cadastrado em 23 de maio de 2014.

O fato gerador da obrigação principal diz respeito ao ganho de capital obtido na transferência à sociedade empresária denominada ATP Participações Ltda., decorrente de sua constituição, as participações societárias nas sociedades ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., ATP Engenharia Ltda. e Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda., ou seja, trata-se do pagamento de subscrição de cotas daquela com cotas que o sócio subscritor possui nestas sociedades, ou melhor, da integralização do capital de uma com cotas de outras sociedades, cujas cotas são de titularidade do sujeito passivo em questão, tudo conforme o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda.”

Portanto, quanto à apuração do ganho de capital, os lucros apurados nas transferências a pessoa jurídica ATP Participações Ltda., a título de integralização de capital, das participações societárias (cotas) das pessoas jurídicas ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., ATP Engenharia Ltda. e Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda., cujo titular do direito das cotas é o sujeito passivo em questão, pelo valor atribuível de acordo com o Laudo de Avaliação Patrimonial específico, cujos valores são bastante superiores aos constantes da Declaração de Bens e Direitos, a diferença a maior é considerada ganho de capital.

A apuração do lucro tributável dá-se pela diferença positiva entre o valor de alienação (transferência) e o custo de aquisição das participações societárias de cada capital das sociedades empresárias.

Para se apurar o valor de alienação, foram considerados os subitens “i”, “ii” e “iii” do item “b” da cláusula quarta do “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda.”:

b) o sócio JOSÉ THEODÓZIO NETTO subscreve 34.792.891 (trinta e quatro milhões, setecentos e noventa e duas mil, oitocentos e noventa e uma) cotas sociais, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, perfazendo a sua participação no capital social o valor de R\$ 34.762.891,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e noventa e um reais), as quais são integralizadas, neste ato, através da incorporação ao patrimônio da SOCIEDADE de:

(i) 3.333.000 (três milhões, trezentas e trinta e três mil) cotas sociais que detém no capital social da ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., no valor de R\$ 16.221.631,00 (dezesesseis milhões, duzentos e vinte e um mil, seiscentos e trinta e um reais), que os sócios atribuem às referidas quotas tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, em 30/09/2011, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, o qual foi expressamente aceito por todos os sócios, para todos os efeitos de direito;

(ii) 16.416.666 (dezesesseis milhões, quatrocentas e dezesesseis mil, seiscentas e sessenta e seis) cotas sociais que detém no capital social da ATP ENGENHARIA LTDA., no valor de R\$ 18.280.028,00 (dezoito milhões, duzentos e oitenta mil e vinte e oito reais), que os sócios atribuem às referidas quotas tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, em 20/10/2011, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, o qual foi expressamente aceito por todos os sócios, para todos os efeitos de direito;

(iii) 233.000 (duzentas e trinta e três mil) cotas sociais que detém no capital social da CUNHA LANFERMANN ENGENHARIA E URBANISMO LTDA. – EPP, no valor de R\$ 261.232,00 (duzentos e sessenta e um mil, duzentos e trinta e dois reais), que os sócios atribuem às referidas quotas tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, em 30/09/2011, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, o qual foi expressamente aceito por todos os sócios, para todos os efeitos de direito; e (...)”

A partir da força desses itens, o sujeito passivo transferiu suas cotas, a fim de integralizar o capital subscrito da sociedade empresária ATP Participações Ltda., por um valor total igual a R\$ 34.762.891,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e noventa e um reais).

Por outro lado, para se apurar o custo de aquisição, devemos nos socorrer a alguns itens da Declaração de Bens e Direitos que compõe a Declaração de Rendimentos do sujeito passivo, bem como dos contratos de alteração das sociedades empresárias que cederam as cotas, respectivamente.

Referindo-se à sociedade empresária ATP Gerenciamento de Projetos Ltda.:

“3.330.000 quotas da sociedade ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., CNPJ: 40.812.851/0001-53, permutadas, sem torna, por quotas da ATP Participações Ltda., CNPJ: 14.725.396/0001-49, 105 – Brasil. Situação em 31/12/2010: R\$ 3.330.000,00.

Cláusula quinta — O sócio José Theodózio Netto, que é titular de 3.330.000 (três milhões, trezentas e trinta mil) cotas sociais, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizadas, totalizando a sua participação no capital social o valor de R\$ 3.330.000,00 (três milhões, trezentas e trinta mil reais), transfere, neste ato, a totalidade das suas quotas à nova sócia ATP Participações Ltda., em conformidade com o Instrumento Particular de

Constituição da referida sociedade, pelo qual lhe conferiu ditas quotas sociais, por seu respectivo valor patrimonial, avaliado em R\$ 16.221.631,00 (dezesesseis milhões, duzentos e vinte e um mil, seiscentos e trinta e um reais), conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico levantado em 30/09/2011.”

Agora, referindo-se à sociedade empresária ATP Engenharia Ltda.:

“4.925 quotas da sociedade ATP Engenharia Ltda., CNPJ: 35.467.604/0001-27, permutadas, sem torna, por quotas da ATP Participações Ltda., CNPJ: 14.725.396/0001-49, 105 – Brasil.

Cláusula quinta — O sócio José Theodózio Netto, que é titular de 16.416.666 (dezesesseis milhões, quatrocentas e dezesesseis mil, seiscentas e sessenta e seis) cotas sociais, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizadas, totalizando a sua participação no capital social o valor de R\$ 16.416.666,00 (dezesesseis milhões, quatrocentos e dezesesseis mil, seiscentos e sessenta e seis reais), transfere, neste ato, a totalidade das suas quotas à nova sócia ATP Participações Ltda., em conformidade com o Instrumento Particular de Constituição da referida sociedade, pelo qual lhe conferiu ditas quotas sociais, por seu respectivo valor patrimonial, avaliado em R\$ 18.280.029,00 (dezoito milhões, duzentos e oitenta mil, vinte e nove reais), conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico levantado em 20/10/2011.”

Por último, referindo-se à sociedade empresária Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda.:

“233.000 quotas da sociedade Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda., CNPJ: 86.977.675/0001-00, permutadas, sem torna, por quotas da ATP Participações Ltda., CNPJ: 14.725.396/0001-49, 105 – Brasil.

Cláusula terceira — O sócio José Theodózio Netto, que é titular de 233.000 (duzentas e trinta e três mil) cotas sociais, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizadas, totalizando a sua participação no capital social o valor de R\$ 233.000,00 (duzentos e trinta e três mil reais), transfere, neste ato, a totalidade das suas quotas à nova sócia ATP Participações Ltda., em conformidade com o Instrumento Particular de Constituição da referida sociedade, pelo qual lhe conferiu ditas quotas sociais, por seu respectivo valor patrimonial, avaliado em R\$ 261.232,00 (duzentos e sessenta e um mil, duzentos e trinta e dois reais), conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico levantado em 30/09/2011.”

Logo, o valor do custo de aquisição das participações societárias submetidas à alienação é igual a R\$ 1,00 (um real) cada.

Concluindo, o sujeito passivo obteve um lucro na alienação das participações societárias em questão igual a R\$ 12.891.631,00 (doze milhões, oitocentos e noventa e um mil, seiscentos e trinta e um reais), R\$ 1.863.363,00 (um milhão, oitocentos e sessenta e três mil, trezentos e sessenta e três reais) e R\$ 28.232,00 (vinte e oito mil, duzentos e trinta e dois reais), perfazendo um total de R\$ 14.783.226,00 (quatorze milhões, setecentos e oitenta e três mil, duzentos e vinte e seis reais).

Tanto isso é verdade que, o sujeito passivo ao dar a baixa das participações societárias na respectiva Declaração de Rendimentos, implica reconhecer a efetividade da negociação.

Após a análise dos documentos obtidos pela fiscalização, da Declaração de Ajuste Anual e das consultas efetuadas nos sistemas internos da RFB, foi constatada a seguinte infração à legislação do IRPF:

Está sujeita ao pagamento do IRPF, à alíquota de 15% (quinze por cento), a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza e que o imposto será devido, mensalmente, à medida que os ganhos de capital forem percebidos (Lei n.º 7.713/88, art. 2º e 3º, § 2º; Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21; combinado com o art. 117 do RIR/99).

O valor dos bens e direitos que deixaram de fazer parte do patrimônio no decorrer do ano-calendário (2011) deve ser informado apenas na coluna “ano anterior”, devendo ser informado na coluna “discriminação” o nome e CPF ou CNPJ do adquirente, data e valor de alienação.

Com base na legislação e pelos motivos expostos, foi oferecida à tributação, de ofício, o lucro obtido na alienação da participação societária ora verificado pela fiscalização, bem como omitido pelo sujeito passivo e, por conseguinte, apurado o correspondente imposto juntamente com a aplicação da multa qualificada de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 25/07/2016 a interessada apresentou impugnação (fls. 106 a 122), alegando, em síntese, que:

- mediante defesa provará que: sequer participou ou foi intimado do procedimento de fiscalização; não auferiu ganho de capital com a integralização das ações; os lucros autorizados e não pagos constituem crédito do Contribuinte, que serviram para integralização de parte do capital social de outra sociedade; todo o crédito de dividendos devido contra as sociedades citadas nos autos de infração foram declarados ao Fisco; e a rratificação de ato societário é uma mudança de critério jurídico oponível aos signatários e a terceiros, desde que registrado em Junta Comercial, como aqui ocorreu;
- o “Grupo ATP” surgiu em 1991, a partir da “ATP Engenharia”, sociedade que se dedica ao desenvolvimento de projetos, apoio e gerenciamento na execução de obras com foco em infraestrutura e na integração de soluções de engenharia;
- as operações do “Grupo ATP” incluem diversas empresas que exploram os segmentos de infraestrutura de transportes, empreendimentos imobiliários, soluções tecnológicas, transporte urbano, limpeza urbana, engenharia e energia;
- o Grupo sempre atuou em estrita observância à legislação fiscal, tanto é assim que, em mais de 20 anos de atuação, jamais foi parte em ação de execução fiscal;
- como forma de otimizar a gestão e a governança das diversas sociedades que compõem o “Grupo ATP”, seus sócios deliberaram, no passado, pela transferência das participações detidas diretamente pelas pessoas físicas para uma sociedade do tipo holding, que controlaria as demais empresas;
- a transferência das participações nas sociedades operacionais detidas pelas pessoas físicas para a holding ATP PARTICIPAÇÕES LTDA. não almejou obter nenhuma vantagem tributária: a mudança não representou qualquer ganho oculto, não criou ágio interno, não permitiu a saída de sócios com cisão seletiva de ativos, nem ingresso de novos sócios, tanto é assim que até a presente data, os sócios fundadores continuam sendo os únicos sócios da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA.;
- tais operações representaram genuíno e verdadeiro processo de reorganização societária em que os sócios pessoas físicas transferiram suas participações das sociedades operacionais para a holding;

- no presente caso, previamente à constituição da holding ATP Participações Ltda., os sócios, que representavam a totalidade do capital social da empresa ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., reuniram-se e deliberaram, por unanimidade, distribuir os lucros da sociedade, nos valores indicado na Ata de Reunião de Sócios realizada em 21/10/2011;
- por meio do balanço intermediário e da ata de distribuição de lucros, os sócios, respeitando as regras legais e contábeis, determinaram a distribuição dos lucros para si, constituindo, a partir daquele momento, crédito em igual valor em favor do Impugnante;
- a partir da deliberação para distribuição dos lucros, o montante deixou de fazer parte do patrimônio da empresa e passou a compor o patrimônio dos sócios, que se tornaram credores da ATP Gerenciamento, sendo importante destacar que os contribuintes fizeram constar em suas declarações de ajuste anual o crédito de tais lucros;
- para constituir a ATP PARTICIPAÇÕES LTDA., em 31/10/2011, o Impugnante decidiu integralizar as quotas representativas do Capital Social dessa nova pessoa jurídica, com os respectivos os “Créditos de Dividendos Apurados, Declarados e Não Pagos” pela ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., CNPJ/MF 40.812.851/0001-53, no valor de R\$ 13.242.658,00 (treze milhões, duzentos e quarenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e oito reais);
- esses créditos, somados ao valor nominal das quotas indicadas acima (transferidas, assim, por seu valor de custo, sem ganho de capital para o Contribuinte), totalizaram o valor de R\$ 33.252.324,00 (trinta e três milhões duzentos e cinquenta e dois mil trezentos e vinte quatro reais), que representa o total integralizado pelo contribuinte, que, por sua vez, somados às 1.541.689 (um milhão quinhentas e quarenta e uma mil seiscentas e oitenta e nove) quotas que se encontram não integralizadas, totalizam a subscrição do contribuinte de 34.792.891 quotas;
- na reorganização societária em questão, assim, decidiu-se por ceder, à holding, o crédito dos dividendos apurados, declarados e não pagos. No auto de infração, no entanto, a autoridade fiscal não comenta, nem faz referência, a diversos documentos recebidos que tratavam dos dividendos não pagos, todos entregues voluntariamente no processo administrativo, desde a fase de fiscalização;
- no tocante aos “Créditos de Dividendos Apurados, Declarados e Não Pagos”, ressalte-se que, sendo lucros apurados pelas sociedades operacionais do “Grupo ATP”, se tivessem sido pagos ao Impugnante, enquanto sócio da respectiva sociedade, não seriam objeto de qualquer tributação. Inclusive, tais dividendos, isentos do imposto de renda, poderiam ter sido utilizados para aumentar o capital das sociedades operacionais, cujo reflexo seria aumentar o valor do custo de aquisição das participações detidas pelas pessoas físicas nas sociedades operacionais, seja através do incremento do custo de aquisição das cotas, ou do aumento do número de cotas;
- ocorre que, quando da Constituição da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA., ocorrida em 31/10/2011, as quotas representativas do Capital Social dessa pessoa jurídica foram integralizadas pelo Contribuinte;
- por um equívoco, assim, os atos societários que formalizaram as transferências das participações societárias indicaram - antes da rerratificação - a transferência das quotas por seu valor patrimonial (levantado em conta estudo elaborado anteriormente à reorganização societária do grupo), ao invés de indicar o valor nominal (valor de custo) das cotas, acrescido do crédito dos dividendos. Tal erro foi refletido na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do Impugnante (assim como nas declarações de seus sócios);
- em procedimento de revisão dos atos societários da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA. e das sociedades operacionais, verificou-se o equívoco na elaboração dos referidos atos, o que demandou a respectiva e imprescindível correção para refletir a verdade material de

tais operações, cuja motivação foi, como dito anteriormente, transferir as participações societárias das pessoas físicas dos sócios para a holding;

- por conseguinte, após a realização dos ajustes dos atos societários para retificar os erros referidos anteriormente, tornou-se também necessária a retificação da DIRPF do Impugnante (e dos seus sócios), o que foi feito e realizado no momento oportuno, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, detalhando a integralização do capital da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA;

- não houve intimação do Contribuinte para que ele apresentasse o valor dos bens supostamente sobrevalorizados; simplesmente a acusação tomou por base informações e documentos apresentados em outra ação fiscal (prova emprestada) de outra pessoa, que não contém a Declaração de Ajuste anual do Contribuinte. Não foram pedidos esclarecimentos ou documentos do autuado que aqui se defende;

- o Impugnante não foi informado do início do processo administrativo fiscal, não foi intimado a apresentar documentos, não foi chamado a prestar esclarecimentos e está sofrendo uma cobrança com base em elementos de outro processo administrativo de outro contribuinte, em total desrespeito ao princípio do contraditório e ampla defesa, impõe-se, portanto, a nulidade do procedimento administrativo fiscal;

- quanto à impossibilidade de desconsideração da rerratificação dos atos societários realizados, o contribuinte, utilizando-se dos procedimentos legais disponíveis, corrigiu erro na formalização do negócio jurídico celebrado anteriormente, providência corretiva que encontra amparo jurídico no disposto no art. 171 do Código Civil;

- nos negócios jurídicos, a vontade deve ser manifestada de forma idônea para que o ato negocial seja válido. Se a vontade não corresponder ao desejo do agente, o negócio jurídico torna-se suscetível de anulação;

- no escopo de sanar uma nulidade no contrato os sócios firmaram o instrumento de rerratificação, corrigindo o erro inicial, para fazer refletir a realidade de fato;

- no lançamento, a autoridade fiscal imputou ao Contribuinte uma suposta dissimulação da ocorrência de fato gerador de ganho de capital, sem se desincumbir do ônus de averiguar os fatos que precederam a correção dos atos;

- com base em juízo prévio e errado acerca da natureza dos atos societários praticados, a autoridade fiscal desconsiderou indevidamente sua eficácia probante, assim como da Declaração Retificadora apresentada, para exigir o imposto que é objeto do lançamento.

Para subsidiar tal procedimento invocou as norma dos arts. 116,117 e 118 do CTN;

- os comandos normativos invocados pela autoridade fiscal, notadamente o art. 116, II e o art. 118 do CTN, são antagônicos entre si;

- o STJ tem mitigado a aplicação do art. 118 do CTN evitando o enriquecimento sem causa do Estado, quando verificada a não ocorrência do fato gerador (benefício econômico para o contribuinte), segundo a verdade material;

- Segundo a autoridade fiscal, o fato gerador do Imposto de Renda supostamente devido pelo Contribuinte seria decorrente de ganho de capital verificado na integralização do capital social de holding; o elemento temporal teria se verificado quando auferidos os ganhos, nos termos do §2º do art. 117 do RIR/99;

- inexistindo situação jurídica apta a configurar ganho tributável e sendo, por isso, inaplicável o disposto no art. 118 do CTN, afasta-se a presunção de ocorrência do fato gerador do ganho de capital;

- tendo ocorrido erro na formalização do negócio jurídico, deixando de indicar o crédito de dividendos devidos ao Contribuinte e transferido à ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, cuja existência, em favor do Contribuinte, resta devidamente demonstrada, é legítima, e necessária, a retificação do ato societário incorreto, quando manifesta a inexistência de grandeza econômica apta a fazer incidir o Imposto de Renda.

Significa dizer: inexistente o suposto ganho de capital, se for mantida a exigência tributária, o ônus tributário recairá, na verdade, sobre o patrimônio do Contribuinte (e não sobre o suposto ganho de capital auferido), em clara ofensa ao princípio do não confisco;

- é de ressaltar que o art. 1.154 do Código Civil estabelece que o ato sujeito a registro, após o cumprimento das respectivas formalidades, é oponível a terceiros;

- o art. 1º da Lei n.º 8.934/94 (que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências), estabelece que, dentre outras finalidades, “o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades: I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei”;

- os atos societários de rratificação foram devidamente analisados pela autoridade do registro de comércio e registrados, reconhecendo sua validade e legitimidade de seu conteúdo;

- segundo a 2ª Alteração do Contrato Social da empresa ATP Participações, o capital social da sociedade foi subscrito e integralizado pelo Sr. JOSÉ THEODÓZIO NETTO da seguinte maneira:

a) o sócio JOSÉ THEODÓZIO NETTO subscreveu 34.792.891 (trinta e quatro milhões, setecentos e noventa e dois mil, oitocentas e noventa e uma) quotas sociais, no valor nominal de R\$ 1,00 (hum real) cada uma, perfazendo a sua participação no capital social o valor de R\$ 34.792.891,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e noventa e dois mil, oitocentos e noventa e um reais), das quais 1.541.689 (um milhão, quinhentos e quarenta e um mil, seiscentos e oitenta e nove) quotas, totalizando a importância de R\$ 1.540.567,00 (um milhão, quinhentos e quarenta mil, quinhentos e sessenta e sete reais), serão integralizadas em dinheiro, moeda corrente e legal no país, em até 36 (trinta e seis) meses, contados a partir de 02 de maio de 2014, e 33.252.324 (trinta e três milhões, duzentas e cinquenta e duas mil, trezentas e vinte e quatro) quotas foram integralizadas, através da incorporação ao patrimônio da SOCIEDADE de:

(i) 3.330.000 (três milhões, trezentas e trinta mil) quotas sociais que detinha no capital social da ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 40.812.851/0001-53, com sede na cidade do Recife, Estado de Pernambuco, Av. Engenheiro Abdias de Carvalho, n.º 1867, 1º andar, bairro do Prado, CEP: 50.830-000, registrada na Junta Comercial do Estado de Pernambuco - JUCEPE sob o NIRE 26201642231, o que o fez por seu valor de custo, no montante de R\$ 3.330.000,00 (três milhões, trezentos e trinta mil reais);

(ii) créditos que detinha perante a sociedade ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., acima qualificada, no valor de R\$ 13.242.658,00 (treze milhões, duzentos e quarenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e oito reais), originários de dividendos declarados pela referida sociedade em favor do sócio JOSÉ THEODÓZIO NETTO;

(iii) 16.416.667 (dezesesseis milhões, quatrocentos e dezesseis mil, seiscentas e sessenta e sete) quotas sociais que detinha no capital social da ATP ENGENHARIA LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 35.467.604/0001-27, com sede na cidade do Recife, Estado de Pernambuco, na Rua Alfredo Fernandes, n.º 115, bairro de Casa Forte, CEP 52060-320, com seus atos constitutivos registrados no 2º Registro de Títulos, Documentos e das Pessoas Jurídicas – 2º RTD desta cidade do Recife/PE, em 21.02.1991, com suas 1ª a 13ª alterações igualmente arquivadas no 2º RTD, tendo sido o seu registro transferido do 2º RTD para a Junta Comercial do Estado de Pernambuco - JUCEPE, através do arquivamento da 14ª Alteração da SOCIEDADE na JUCEPE, sob o n.º 6201435928, em 24/12/2003, tendo suas posteriores alterações sido igualmente registradas perante a JUCEPE, o que o fez por seu valor de custo, no montante de R\$ 16.416.666,00 (dezesesseis milhões, quatrocentos e dezesseis mil, seiscentos e sessenta e seis reais);

(iv) 233.000 (duzentas e trinta e três mil) quotas sociais que detinha no capital social da CUNHA LANFERMANN ENGENHARIA E URBANISMO LTDA. - EPP, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 86.977.675/0001-00, com sede na cidade do Recife, Estado de Pernambuco, na Rua Irmã Maria David, n.º 297, bairro de Casa Forte, cidade do Recife, Estado de Pernambuco, CEP 52061-070, com seu ato de constituição arquivado na JUCEB sob o NIRE 29.2.0142723-5, em 28/03/1994, tendo sido arquivada na Junta Comercial de Pernambuco – JUCEPE sob o NIRE 26.2.0150640-0, o que o fez por seu valor de custo, no montante de R\$ 234.000,00 (duzentos e trinta e quatro mil reais); e

(v) 30.000 (trinta mil) quotas sociais que detinha no capital social da sociedade PSI - PLANEJAMENTO E SOLUÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA., (...) com seu ato de constituição arquivado na Junta Comercial de Pernambuco - JUCEPE sob o NIRE 26.2.0191073-1, o que o fez por seu valor de custo, no montante de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

- pela análise dá rerratificação do contrato social da ATP Participações; da 2ª alteração do contrato social da empresa (alteração mais recente), e da certidão simplificada da JUCEPE é possível verificar que o capital social da sociedade foi integralizado por meio de cotas, utilizadas por seu custo de aquisição, bem como por meio da cessão de créditos de titularidade dos sócios;

- parte do capital social, R\$ 4.622.824,00 não está integralizado, ou seja ainda é uma obrigação pendente dos sócios para com a sociedade;

- acaso a autoridade fiscal tivesse perquirido a motivação dos atos, verificaria que o Contribuinte nada tinha a esconder, a operação de reorganização societária realizada não trouxe qualquer benefício econômico ao Contribuinte. Inexistiu ganho de capital na transferência das quotas para a ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, considerando-se os dividendos cedidos, conjuntamente com as quotas, pelo Contribuinte, em integralização das quotas subscritas na nova sociedade. Não se realizou nenhum artifício, tudo foi ostentado ao Fisco, inclusive o saldo de dividendos não recebidos;

- o auto de infração está embasado em documentos sem eficácia, e que nunca representaram a verdade dos fatos, tanto é assim que, até a presente data, ainda existem cotas da ATP Participações subscritas e não integralizadas;

- de fato nunca correu acréscimo do patrimônio do contribuinte, não havendo o que se falar, destarte, de fato gerado do imposto de renda;

- a autoridade fiscal partiu da premissa equivocada de que o Contribuinte teria por objetivo dissimular a ocorrência de suposto fato gerador do Imposto de Renda;

- no caso concreto, não havia materialidade tributável passível de dissimulação, uma vez que os dividendos cedidos à holding eram isentos de imposto de renda;

- dividendos pertencentes aos sócios das sociedades operacionais, dentre eles o Contribuinte, poderiam: (i) ter sido destinados à capitalização dessas sociedades (o que aumentaria o custo das quotas cedidas, igualmente neutralizando qualquer ganho de capital);

(ii) pagos em dinheiro ou bens aos sócios pessoas físicas, para serem integralizados no capital social da nova sociedade (complementando, em mesma medida, a integralização das quotas subscritas, neutralizando, da mesma maneira, qualquer ganho de capital); ou (iii) ainda cedidos à ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, como complementado da integralização das quotas subscritas (complementando, igualmente, a integralização das quotas subscritas, neutralizando, também da mesma maneira, qualquer ganho de capital);

- a cessão do crédito dos dividendos, como forma de integralização de parte do valor das quotas subscritas na ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, foi, à época, a medida mais recomendável de ser adotada pela praticidade contábil e financeira que apresentava.

Nenhum prejuízo ao Fisco causou;

- não faz qualquer sentido que o crédito dos dividendos cedido, pelo Contribuinte, à ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, não gerasse qualquer contrapartida a ele, como pretende fazer valer a autoridade fiscal. Ora: se houve a transferência dos dividendos, há de ser considerada a contrapartida do Contribuinte, que, no caso, foi a correspondente integralização das quotas subscritas na ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, em valor correspondente exatamente à diferença entre o valor nominal (de custo) das quotas entregues e o valor de subscrição das quotas emitidas pela ATP PARTICIPAÇÕES LTDA;

- portanto, a principal questão que se comprova com os documentos acostados é que, de fato, o que ocorreu foi a transferência de quotas e transferência de crédito, ambos pelo seu custo de aquisição, sem nenhum acréscimo patrimonial. Ou seja, sem ganho de capital e por consequência sem a ocorrência de fato gerador do imposto de renda;

- a descon sideração dos atos societários analisados tem por único objetivo criar um artificial resultado econômico que apenas penaliza o Contribuinte, sem qualquer substrato real, descon siderando a boa-fé do contribuinte, bem como a verdade material;

- a descon sideração dos atos societários regularmente praticados e registrados perante os órgãos competentes, que tiveram por fundamento a correção de erro, é procedimento manifestamente descabido, pois atenta contra a boa-fé objetiva;

- os atos societários celebrados pelas sociedades e sócios do “Grupo ATP” e a conduta pessoal do Contribuinte, que retificou suas declarações foram imbuídos de boa-fé e transparência perante o Fisco, devendo, pois, ser prestigiados. Registre-se que todas as alterações foram feitas espontaneamente, sem qualquer prévio procedimento de ofício em face das pessoas físicas ou jurídicas relacionadas aos fatos que são subjacentes à acusação fiscal;

- demonstrado que os atos societários realizados pelas sociedades das quais é sócio o Contribuinte se revestiram de legalidade e boa-fé, tendo por motivação a correção de erro, deve ser afastada a premissa de que teria havido dissimulação no caso concreto, cancelando-se o respectivo lançamento;

- erros verificados nos atos societários, corrigidos pelo ato de rerratificação, antes do procedimento de ofício, não justificam legalmente o lançamento de tributos quando não há fatos geradores, tendo em vista que a constituição dos créditos tributários é ato

vinculado e que, portanto, se baseia no princípio da legalidade, uma vez que só existe tributo quando houver fato gerador. No caso em tela, se não houve aumento patrimonial não há o que se falar em incidência de imposto de renda;

- consoante demonstram os documentos acostados ao presente processo, a narrativa constante do Auto de Infração não correspondem à verdade material;

- é essa verdade material que o contribuinte pretende atingir, pois os documentos acostados aos autos demonstram que ele não auferiu aumento patrimonial no ato de integralização de quotas da ATP Participações Ltda., uma vez que transferiu créditos de dividendos não pagos de sua titularidade para a holding;

- os erros de declaração não fizeram nascer nenhum crédito tributário, haja vista a inoportunidade dos fatos geradores que poderiam ensejar o lançamento fiscal, de modo que o lançamento pretendido pelo Auto de Infração ora vergastado é nulo;

- sem um acréscimo patrimonial, caracterizado pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, não ocorre o fato gerador do imposto de renda;

- uma vez que não representam créditos válidos, os créditos indicados no demonstrativo apresentado pela fiscalização não preenchem os requisitos legais de existência e validade, devendo ser anulados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/10/2011

GANHO DE CAPITAL.

Está sujeito ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que efetuar transferências de participações societárias, para pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, com valores superiores aos constantes da Declaração de Bens.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O valor de alienação das participações societárias para fins de apuração do ganho de capital deve ser comprovado por documentação hábil e idônea.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão em 08/05/2017, por via postal (fl. 165), o Contribuinte apresentou, em 06/06/2017, o Recurso Voluntário de fls. 171/201, no qual repisa os argumentos da Impugnação, acrescentando os seguintes, em resumo:

1. A decisão da DRJ não faz qualquer menção aos documentos relativos aos dividendos não pagos, que foram juntados à Impugnação.
2. De acordo com o equivocadamente votado condutor do acórdão recorrido, o registro do ato societário pelo órgão competente não seria relevante para demonstrar sua regularidade.
3. Não é verdadeira a afirmação do acórdão recorrido de que o Contribuinte teria deixado de demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, "alterações promovidas pelo contribuinte por meio da Declaração de Ajuste Anual Retificada e pela Rerratificação dos atos societários".
4. A autoridade julgadora se apegou à existência de gerenciais elaborados pelas empresas envolvidas na reorganização societária, cujo teor seria divergente dos atos societários que formalizaram as transferências das participações e que, diante da existência de tais laudos, o equívoco relatado pelo Contribuinte não seria plausível.
5. A linha de interpretação da autoridade julgadora é contraditória: ora entende que os documentos elaborados pelo Contribuinte não são legítimos; e, ao mesmo tempo, admite que laudos elaborados a pedido das empresas envolvidas na reestruturação societária seriam essenciais para compreensão da controvérsia.
6. A tributação do imposto de renda para as pessoas físicas está sujeita ao regime de caixa, de modo que o Contribuinte não auferiu numerário tributável em decorrência da operação societária objeto do lançamento, inexistindo acréscimo patrimonial algum. O seu patrimônio permaneceu igual, havendo apenas uma reorganização societária para transferência de suas participações societárias para uma holding.
7. A decisão recorrida incorreu em outro erro, omitindo-se de enfrentar outra questão igualmente essencial à correta compreensão da controvérsia: o Contribuinte, antes da ação fiscal, apresentou Declaração Retificadora que refletiu o conteúdo dos atos societários da Rerratificação.
8. Para regulamentar o disposto no parágrafo único do art. 18 da MP n.º 2.189-49, de 23/05/2001, foi editada a Instrução Normativa n.º 15/2001 (vigente à época dos fatos objeto da presente Impugnação), que atribuiu à declaração retificadora a mesma natureza da declaração original.
9. Importante observar que a Instrução Normativa RFB N.º 1.500/2014, que atualmente regulamenta a Declaração de Ajuste Anual, estabelece que erros na declaração devem ser retificados, independentemente de autorização administrativa.

10. No caso concreto, o Contribuinte, ao perceber equívoco cometido na sua DIRPF originária, procedeu à sua substituição mediante entrega de "Declaração Retificadora" antes de qualquer procedimento de fiscalização contra si ou contra as pessoas jurídicas com as quais tem relação societária.
11. A autoridade fiscal, bem como a autoridade julgadora, preferiram ignorar a Declaração Retificadora apresentada muito antes do início da ação fiscal.
12. Não se trata de faculdade da autoridade de analisar a Declaração originariamente transmitida ou a Declaração Retificadora; apresentada Retificadora a tempo e modo, a Declaração anterior, para fins tributários, deixa de existir, não servindo como substância ou prova para as acusações fiscais que são subjacentes ao lançamento combatido.
13. Se além dos documentos apresentados juntamente à Impugnação, o CARF entender necessário esclarecer o valor dos referidos créditos de dividendos não pagos ao Contribuinte, poderá determinar a realização de diligência fiscal, a fim de que a unidade preparadora avalie se efetivamente há registro de passivo de "Créditos de Dividendos Apurados, Declarados e Não Pagos" pela ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., no valor de R\$ 13.242.658,00.

Cita decisões administrativas e judiciais.

Em 5 de outubro de 2023, dia do julgamento do presente processo, o contribuinte apresentou a petição de fl. 304, acompanhada dos documentos de fls. 305/325 (Termo de Encerramento de Ação Fiscal, do contribuinte Alfredo José Bezerra Neto).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

O Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

PRELIMINAR DE NULIDADE

O sujeito passivo suscita a nulidade do lançamento fiscal, alegando que não foi informado do início do processo administrativo fiscal, não foi intimado a apresentar documentos, não foi chamado a prestar esclarecimentos e está sofrendo uma cobrança com base em elementos de outro processo administrativo de outro contribuinte, em total desrespeito ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Não cabe razão ao sujeito passivo.

Cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa.

A Fiscalização motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio das provas.

O ato administrativo foi adequadamente motivado, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, e pelo art. 142 do CTN, de modo que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão recursal.

Portanto, constata-se que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I – A qualificação do autuado;
- II – O local, a data e a hora da lavratura;
- III – A descrição do fato;
- IV – A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, o autuado foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, foram discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está especificado no Termo de Verificação Fiscal.

Observa-se, ainda, que foi concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito de defesa, tendo ele apresentado impugnação ao Auto de Infração, exercendo o seu direito ao contraditório, perfeitamente amparado pelo Decreto n.º 70.235/72 (PAF). O sujeito passivo autuado revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, cuja impugnação e recurso voluntário abrangeram não só questões preliminares como também razões de mérito.

Ademais, a fase litigiosa do procedimento fiscal se instaura com a impugnação, de acordo com o art. 14 do Decreto n.º 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal: "Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento".

Não encontra amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou de inobservância ao devido processo legal durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

Sobre a alegação de utilização de provas emprestadas de outro contribuinte, não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer e sejam levadas ao conhecimento do sujeito passivo dando-lhe oportunidade para sobre elas se manifestar.

O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal estabelece:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

O Código de Processo Civil disciplina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

[...]

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

A jurisprudência do CARF já se consolidou quanto à possibilidade de provas emprestadas serem aptas para motivar autuações fiscais, conforme decisões abaixo:

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias. O que se toma emprestado são as provas, não as conclusões, cabendo ao julgador efetuar a valoração das mesmas.

(Acórdão 1301-004.045, de 14/08/2019, Rel. Giovana Pereira de Paiva Leite).

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer. Artigo 332 do CPC.

(Acórdão nº 2301-009.633, de 08/10/2021, Rel. Maurício Dalri Timm do Valle)

No caso presente, como visto acima, o contribuinte teve a oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa diante das provas anexadas aos autos ao apresentar a sua impugnação e recurso voluntário.

Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade.

MÉRITO

Segundo a Fiscalização, o Contribuinte fiscalizado obteve ganho de capital decorrente da integralização de quotas subscritas na sociedade ATP Participações Ltda., ao transferir as participações societárias que detinha em outras empresas, por valor superior ao informado em sua Declaração de Ajuste Anual.

A controvérsia reside no fato de a Fiscalização tomar como base da autuação o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda.” enquanto o interessado afirma que deveria ter sido levado em conta o “Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda”.

Conforme o instrumento particular utilizado pela autoridade fiscal, as quotas foram transferidas da seguinte forma, em um total de R\$ 34.762.891,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e noventa e um reais):

- 3.333.000 (três milhões, trezentas e trinta e três mil) cotas sociais do capital social da ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., no valor de R\$ 16.221.631,00 (dezesesseis milhões, duzentos e vinte e um mil, seiscentos e trinta e um reais), tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, aceito por todos os sócios.
- 16.416.666 (dezesesseis milhões, quatrocentas e dezesesseis mil, seiscentas e sessenta e seis) cotas sociais do capital social da ATP ENGENHARIA LTDA., no valor de R\$ 18.280.028,00 (dezoito milhões, duzentos e oitenta mil e vinte e oito reais), tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, aceito por todos os sócios.
- 233.000 (duzentas e trinta e três mil) cotas sociais do capital social da CUNHA LANFERMANN ENGENHARIA E URBANISMO LTDA. – EPP, no valor de R\$ 261.232,00 (duzentos e sessenta e um mil, duzentos e trinta e dois reais), tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, aceito por todos os sócios.
- 30.000 (trinta mil) cotas sociais do capital social da PSI – Planejamento e Solução Imobiliária Ltda., no valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), tendo como referência o seu valor patrimonial contábil, conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, aceito por todos os sócios.

Por sua vez, no instrumento de rerratificação, no qual se baseia o Recorrente, ele como sócio subscreveu cotas em um total de R\$ 34.792.891,00 (trinta e quatro milhões, setecentas e noventa e dois mil oitocentos e noventa e um reais), dos quais R\$ 1.540.567,00 (um milhão, quinhentos e quarenta mil, quinhentos e sessenta e sete reais) seriam integralizados em dinheiro, e o restante, R\$ 33.252.324,00 (trinta e três milhões, duzentas e cinquenta e duas mil, trezentas e vinte e quatro reais), seria integralizado da seguinte forma:

- 3.330.000 (três milhões, trezentas e trinta mil) quotas sociais do capital social da ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS TOA., pelo seu valor de custo.
- créditos detidos perante a sociedade ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., no valor de R\$ 13.242.658,00 (treze milhões, duzentos e quarenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e oito reais), originários de dividendos declarados.
- 16.416.666 (dezesesseis milhões, quatrocentos e dezesesseis mil, seiscentas e sessenta e seis) quotas sociais do capital social da ATP ENGENHARIA LTDA., pelo seu valor de custo, no montante de R\$ 16.416.666,00

(dezesseis milhões, quatrocentos e dezesseis mil, seiscentos e sessenta e seis reais);

- 233.000 (duzentos e trinta e três mil) quotas sociais do capital social da CUNHA LANFERMANN ENGENHARIA E URBANISMO LTDA. - EPP, pelo seu valor nominal, no montante de R\$ 233.000,00 (duzentos e trinta e três mil reais); e
- 30.000 (trinta mil) quotas sociais do capital social da sociedade PSI - PLANEJAMENTO E SOLUÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA., no valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), pelo seu valor de custo, no montante de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

O contribuinte fundamenta-se nessa rerratificação do contrato social da ATP Participações Ltda. e na sua declaração de ajuste anual retificadora para sustentar que o capital social da sociedade foi integralizado por meio de cotas, pelo seu custo de aquisição, bem como por meio da cessão de créditos de titularidade dos sócios e, ainda, parte do capital social a ser integralizada.

Aduz que por meio do balanço intermediário e da ata de distribuição de lucros, os sócios, respeitando as regras legais e contábeis, determinaram a distribuição dos lucros para si, constituindo, a partir daquele momento, crédito em igual valor.

Defende que, a partir da deliberação para distribuição dos lucros, o montante deixou de fazer parte do patrimônio da empresa e passou a compor o patrimônio dos sócios, que se tornaram credores da ATP Gerenciamento, sendo importante destacar que os contribuintes fizeram constar em suas declarações de ajuste anual o crédito de tais lucros.

Pois bem.

Inicialmente, cumpre trazer à baila as disposições contidas nos artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713 de 1988, que dispõem sobre o ganho de capital:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 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 como 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.

(destaquei)

Consoante art. 23 da Lei nº 9.249/1995, as pessoas físicas podem transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos constantes da sua declaração de bens, pelo valor constante da declaração ou pelo valor de mercado. No caso de optar por esse último, a diferença a maior está sujeita à tributação pelo ganho de capital.

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

(destaquei)

No presente caso, a autoridade fiscal apurou o ganho de capital decorrente das transferências à pessoa jurídica ATP Participações Ltda., a título de integralização de capital, das participações societárias (cotas) das pessoas jurídicas ATP Gerenciamento de Projetos Ltda., ATP Engenharia Ltda. e Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda., cujo titular do direito das cotas é o sujeito passivo fiscalizado, pelo valor atribuível de acordo com o Laudo de Avaliação Patrimonial específico e o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP Participações Ltda.”, cujos valores são bastante superiores aos constantes da Declaração de Bens e Direitos.

A apuração do valor tributável deu-se pela diferença positiva entre o valor da alienação (transferência) e o custo de aquisição das participações societárias de cada uma das sociedades, em conformidade com o art. 23 da Lei nº 9.249/1995, acima transcrito.

Observa-se que o Fiscalizado passou a deter cotas da pessoa jurídica criada com um valor superior ao custo de aquisição das cotas utilizadas na integralização do capital, sendo facilmente visualizado um acréscimo no patrimônio da pessoa física, ou seja, um ganho de capital.

Nesse sentido temos as seguintes decisões deste Conselho:

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

A transferência de bens ou direitos a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, configura alienação. Se a transferência dos bens ou direitos tiver sido efetuada

por valor superior ao da aquisição, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

(Acórdão n.º 2201-007.657, de 08/10/2020, Rel. Débora Fófano dos Santos).

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIA.

Configura ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação de participação societária e o seu custo de aquisição.

(Acórdão n.º 2401-005.259, de 05/02/2018, Rel. Rayd Santana Ferreira).

É de destacar que o sujeito passivo, a fim de comprovar as suas alegações da efetividade das alterações efetuadas por meio da rerratificação dos atos societários da ATP Participações Ltda, somente apresentou cópia da “Ata de Reunião de Sócios, realizada em 21/10/2011” (fls. 128 e 129) que, supostamente, aprovou a distribuição de lucros aos sócios, além da “Ata de rerratificação da constituição da empresa ATP PARTICIPAÇÕES LTDA.” (fls. 130/136), conforme excerto da sua Impugnação abaixo reproduzida (fl. 122).

Recife . São Paulo . Brasília . Salvador . João Pessoa

da Fonte,
advogados

Documentos Anexos à Impugnação

DOC. 01 – Ata da reunião de sócios, realizada em 22 de outubro de 2011, da ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., deliberando pela distribuição dos dividendos da empresa, cujo respectivo crédito de dividendos não pagos ao Contribuinte, serviu para integralizar o capital da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA.

DOC. 02 – Ata de rerratificação da constituição da empresa ATP PARTICIPAÇÕES LTDA. (que já constava do e-processo)

Diferentemente do que alega em seu Recurso Voluntário, ele não comprovou em sua Impugnação, mediante documentação hábil e idônea, as alterações promovidas por meio da Declaração de Ajuste Anual Retificadora e pela Rerratificação dos atos societários, estando correta a decisão da DRJ quando afirma que a ata de reunião de sócios fora produzida pelos próprios sócios e está desacompanhada de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, consoante prevê o artigo 923 do RIR/99:

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 n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

O Decreto n.º 70.235/72 assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(destaquei)

Tendo em vista que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) e do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, não há como ser acolhido o seu argumento de que se trata de dividendos distribuídos.

Corretamente, também destaca o acórdão recorrido que, previamente à constituição da empresa ATP Participações Ltda., foi elaborado laudo específico para avaliação das cotas das sociedades que serviriam para integralizar o capital, o qual embasou a referida integralização. Cabe aqui transcrever excerto do voto condutor da decisão recorrida, o qual adoto também como razões de decidir:

Outro ponto pertinente a ser salientado é que, previamente à constituição da empresa ATP Participações Ltda. foi elaborado laudo específico para avaliação das quotas das sociedades que serviriam para integralizar o capital. Convém citar o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

A Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, nos artigos que tratam da sociedade limitada, não exige, expressamente, a avaliação pericial dos bens utilizados pelos sócios para integralização de capital social subscrito nas sociedades de responsabilidade limitada, neste caso, o acordo de todos os sócios equivale à avaliação. Porém, todos os sócios responderão solidariamente pelo valor estimado dos bens até o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do registro da sociedade.

A doutrina é unânime em afirmar que, nas sociedades limitadas, o valor dos bens incorporados ao capital social é convencionado entre os sócios, só cabendo recorrer à avaliação pericial na hipótese de existência de divergência entre eles quanto ao valor a ser atribuído aos bens.

Partindo da premissa que laudo é o documento, elaborado por um ou mais profissionais, onde se apresentam conclusões do exame pericial, aqui, não se trata de uma simples avaliação, muito pelo contrário, é interessante ressaltar a necessidade da utilização dos laudos de avaliações a fim de mensurar determinados ativos de um empreendimento, como, por exemplo, as cotas que compõem o capital social.

No laudo de avaliação busca-se definir o montante atribuível, seguindo critérios específicos, a um determinado patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) para que se possa tomar providências mediante as necessidades do empreendimento.

De forma sucinta, no caso em tela, teve a finalidade de confirmar a conclusão do atual estado do ativo, ou seja, a saber, com precisão, qual o real valor das cotas pertencentes aos capitais sociais de determinadas sociedades empresárias para garantir dados reais aos gestores sobre o empreendimento.

(...)

Assim, ficou ao talante dos sócios que, previamente à constituição da sociedade empresária ATP Participações Ltda., seriam realizados laudos de avaliação específicos das cotas de suas titularidades que compunham os capitais sociais de outras sociedades empresárias, a fim de que, ao cabo destes laudos, se aqueles, os sócios, entendessem que deveriam integralizar o capital subscrito daquela sociedade, mediante as cotas com nova quantificação em milhões de reais, ela seria constituída na forma estabelecida no “Contrato”. (Grifou-se)

O Contribuinte se calou em relação a existência dos referidos laudos de avaliação, não os apresentou em sua defesa, nem apontou o porquê dos laudos destoarem do conteúdo dos atos societários rerratificados. Assim, o argumento de que ocorreu um equívoco nos atos societários que formalizaram as transferências das participações societárias não é plausível ante a existência dos referidos laudos de avaliação.

Conclui-se, portanto, não haver comprovação dos supostos valores de créditos detidos perante a sociedade ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA., que, supostamente, serviram para integralizar parte do Capital Social subscrito da sociedade ATP Participações Ltda.

(destaques do original)

Concordo também com o acórdão de primeira instância no seguinte ponto:

Outrossim, a alegação de que os atos societários de rerratificação foram devidamente analisados pela autoridade do registro de comércio e registrados, reconhecendo sua validade e legitimidade de seu conteúdo não procede. Isso porque, conforme disposto na Lei nº 8.934/1994, o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins tem como finalidades: “I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei; II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes; III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.”, ou seja, o registro não se propõe, como quer fazer crer o impugnante, a legitimar o conteúdo dos atos societários.

Sobre os argumentos do Recorrente sobre a validade da declaração retificadora, também não lhe assiste razão.

A mera apresentação de declaração retificadora não torna verdadeiras as informações nela contidas, não eximindo o Contribuinte de demonstrar, mediante documentos

hábeis e idôneos, a sua veracidade, quando instado pela autoridade fiscal. No caso em questão, conforme exposto acima, o sujeito passivo não logrou comprovar as alterações das informações declaradas em relação aos valores das participações societárias das empresas dos quais era sócio.

Outrossim, ainda que o Contribuinte tivesse conseguido demonstrar a veracidade das alterações efetuadas mediante a rerratificação dos atos societários da empresa criada, é de se destacar que já havia ocorrido um ato jurídico e perfeito, com a transferência das cotas pelos valores avaliados pelo laudo específico. Ou seja, o negócio jurídico reputou-se perfeito e acabado, tomando-se por acontecido o ganho de capital, situação necessária e suficiente para a configuração do fato gerador do imposto de renda.

O Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe:

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Verifica-se que, o instrumento contratual (fls. 41/48) menciona várias vezes que:

[...] os sócios atribuem às referidas quotas como referência o seu valor patrimonial contábil, em [...], conforme Laudo de Avaliação Patrimonial específico, o qual foi expressamente aceito por todos os sócios, para todos os efeitos de direito.

Assim, uma vez celebrado o contrato, de acordo com a vontade livre e autônoma dos sócios e nos termos legais, configurou-se a situação definida em lei como fato gerador do imposto de renda, incidente sobre o ganho de capital.

Desse modo, deve ser mantida a infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A Recorrente pede, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para esclarecer o valor dos créditos de dividendos não pagos a ele.

As diligências somente devem ser deferidas caso sejam idôneas para trazer novos elementos capazes de elucidar os fatos; do contrário, sendo prescindível, somente retardando a tramitação do processo, a administração tributária não está obrigada a realizá-la. É o que dispõem os artigos 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16 - A impugnação mencionará:

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito;

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'.

A realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, sobre a qual o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida.

Contudo, elas não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, porque se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador e não para suprir a deficiência probatória do recurso, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciar. Caberia, assim, ao impugnante trazer aos autos a comprovação de suas alegações e não tentar transferir para o Fisco esse ônus. Ademais, não foram atendidos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Assim dispõe a Súmula CARF n.º 163, vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Portanto, indefiro o pedido de diligência.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

Nos termos do inciso LV da Constituição, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Contudo, o dispositivo constitucional, ao assegurar o direito à ampla defesa e ao contraditório, remete aos meios e recursos inerentes aos processo administrativo ou judicial, conforme o caso.

Em se tratando de Processo Administrativo Fiscal – PAF, a disciplina a ser considerada é aquela estabelecida pelo Decreto n.º 70.235/1972, recepcionado pela atual ordem constitucional com força de lei.

Em relação à apresentação de provas, o mencionado artigo 16 do citado Decreto n.º 70.235/1972 estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

(destaquei)

O art. 16 do PAF é absolutamente claro no sentido de que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, sendo precluso o direito de o sujeito passivo apresentá-la em momento processual diverso, a menos que verifique alguma das hipóteses presentes no § 4º de referido artigo.

Em 5 de outubro de 2023, dia do julgamento do presente processo, o contribuinte apresentou a petição de fl. 304, acompanhada dos documentos de fls. 305/325 (Termo de Encerramento de Ação Fiscal, do contribuinte Alfredo José Bezerra Neto).

No entanto, não conheço da referida petição, em virtude de estar precluso o direito do sujeito passivo.

Assim, tendo em conta que a situação aqui examinada não se enquadra em quaisquer das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, entendo que não há como acolher o pedido de produção posterior de provas.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa