



PROCESSO	10480.725472/2016-42
ACÓRDÃO	2401-012.359 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALFREDO JOSE BEZERRA LEITE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. VALOR DOS BENS. FACULDADE. ERRO NA FORMALIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. DOLO.

O art. 23 da Lei nº 9.249, de 1996, estabelece uma faculdade, ou seja, imputa ao sócio o poder de transferir bens e direitos a título de integralização de capital pelo valor constante de sua Declaração de Bens ou pelo valor de mercado. Não há como se vislumbrar erro no exercício da faculdade discricionária de optar entre o valor de custo e o valor de mercado estimado pelos sócios. A retificação do contrato social em relação ao exercício da faculdade de se adotar o valor de mercado estimado pelos sócios não tem o condão de gerar efeitos retroativos oponíveis ao fisco de modo a afastar o ganho de capital, eis que o exercício da faculdade em tela não se confunde com erro na formalização do contrato social, sendo inequívoco que a rerratificação do contrato social não tem o caráter de alteração corretiva, mas de alteração substantiva de cláusula contratual.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Márcio Henrique Sales Parada que davam provimento parcial ao recurso em maior extensão para excluir a qualificadora da multa.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 549/592) interposto em face de Acórdão (e-fls. 516/540) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/07), referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2011, por omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores (150%). O lançamento foi cientificado em 07/07/2016 (e-fls. 439). O Termo de Encerramento de Ação Fiscal consta das e-fls. 29/48, transcrevo:

Trata-se de 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.”, doravante denominado “Contrato”.

(...) o fato gerador em questão se deu em 31 de outubro de 2011, haja vista a assinatura pelos sócios do “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda.””, o aludido “Contrato”. Este instrumento, várias vezes, menciona que:

- (...) os sócios atribuem às referidas quotas tendo 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; (grifo nosso)

Ora, ainda que o “Contrato” não mencionasse, vale ressaltar que, não sendo pleonástico, o laudo foi expressamente aceito por todos os sócios e vale para todos os efeitos de direito, inclusive o tributário.

(...) os lucros apurados nas transferências a pessoa jurídica ATP Participações Ltda., a título de integralização de capital, das participações societárias (cotas) das pessoas jurídicas (...) cujo titular do direito das cotas é o sujeito passivo em questão, pelo valor atribuível de acordo com o Laudo de Avaliação Patrimonial específico, conforme supramencionado, cujos valores são bastante superiores aos constantes da Declaração de Bens e Direitos, a diferença a maior é considerada ganho de capital e será tributável como tal.

(...) em 2 de maio de 2014, muito tempo depois da constituição da sociedade, que coincide não só com a subscrição, mas também com a integralização total do capital e, por via de consequência, com a ocorrência do fato gerador, houve uma retificação do “Contrato”, com alteração na forma de integralização do capital subscrito, portanto, sendo irrelevante, para os efeitos fiscais, a ocorrência de sua correção.

(...) A situação jurídica aqui tratada é suspensiva e, por via de consequência, a partir do seu implemento, assinatura do contrato de constituição com integralização total do capital, o fato gerador está definitivamente ocorrido e existentes os seus efeitos, reputando-se perfeito e acabado.

(...) A alteração contratual é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência do referido ganho de capital.

(...) A qualificação da multa fez-se necessária em função da constatação, durante o procedimento fiscal, de prática de ação tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, para fins de fugir da tributação, ensejando a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária. Com efeito, nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/1964, tem-se o seguinte: (...)

(...) durante o procedimento fiscal, foi constatado que o contribuinte tentou descaracterizar a ocorrência do fato gerador através do Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ (...), datado de 02/05/2014, registrado em 23/05/2014. Nesse Instrumento Particular de Rerratificação houve alteração dos valores das cotas sociais das pessoas jurídicas de propriedade do autuado bem a adição de mais dois componentes para fins de composição da quantia total de R\$ 34.794.013,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e noventa e quatro mil, e treze reais), correspondente a 34% do Capital Social da Sociedade Limitada.

(...) **quase três anos** após a constituição Sociedade ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ (...), houve a desconsideração dos Laudos de Avaliação Patrimonial levantados à época da constituição e relativos as cotas sociais das Sociedades (...). Além disso, houve a inclusão de créditos supostamente detidos pelo contribuinte perante a Sociedade ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA, CNPJ (...), no valor total de **R\$ 14.664.057,00 (quatorze milhões, seiscentos e sessenta e quatro mil e cinquenta e sete reais)** e que em relação aos quais, **apesar de devidamente intimado, não apresentou os extratos dos Livros Contábeis das pessoas jurídicas envolvidas.**

Na impugnação (e-fls. 443/469), foram abordados os seguintes capítulos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Ganho de capital.
- (c) Multa Qualificada.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 113/119):

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.

MULTA QUALIFICADA.

Sempre que houver conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está configurado o evidente intuito de fraude à lei tributária, a justificar a aplicação da multa qualificada.

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 ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as 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

O Acórdão foi cientificado em 19/04/2017 (e-fls. 542/546) e o recurso voluntário (e-fls. 549/592) interposto em 18/05/2017 (e-fls. 549), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 19/04/2017 (quarta-feira), o último dia do prazo prorrogou-se para 22/05/2017, segunda-feira, sendo o recurso tempestivo
- (b) Ganho de Capital. O "Grupo ATP" surgiu em 1991, a partir da "ATP Engenharia", e que, 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, não se almejando em tal operação nenhuma vantagem tributária, não representando qualquer ganho oculto ou ágio interno e 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 do grupo continuam sendo os únicos sócios da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA. Juntamente com as participações detidas em determinada sociedade operacional, o Contribuinte deliberou com seus sócios por transferir, para a holding do "Grupo ATP", como integralização de capital, os "**Créditos de Dividendos Apurados, Declarados e Não Pagos**" pela ATP GERENCIAMENTO DE PROJETOS LTDA, no valor de R\$ 14.664.057,00. Esses créditos, somados ao valor nominal das quotas referidas (transferidas, assim, por seu valor de custo, sem ganho de capital para o Contribuinte), totalizaram o valor de R\$ 33.252.324,00, que representa o total integralizado pelo contribuinte, que, por sua vez, somados às 1.541.689 quotas que se encontram não integralizadas, totalizam a subscrição do contribuinte de 34.794.013 quotas. Ato contínuo os sócios (*dentre eles o Contribuinte*) que representavam a totalidade do capital social dessa empresa se reuniram e deliberaram, por unanimidade, distribuir os lucros da sociedade, nos valores indicado na Ata de Reunião de Sócios realizada em 21/10/2011. Assim, por meio do balanço intermediário e da ata de distribuição de lucros, os sócios, respeitando às regras legais e contábeis, distribuíram os lucros para si a partir da 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, constando o crédito da declaração de ajuste anual. Ao integralizarem o capital social da ATP PARTICIPAÇÕES, em 2011, os sócios, de fato, transferiram esse crédito para a ATP PARTICIPAÇÕES, a qual, até a

presente data, é a credora da ATP Gerenciamento. Na referida reorganização societária, decidiu-se, como acima explicado, por ceder, à holding, os dividendos apurados, declarados e não pagos, conforme permissivo legal, evitando-se o desencaixe dos recursos para imediato retorno ao caixa das pessoas jurídicas. Para justificar o auto de infração, a Autoridade Fiscal não comenta, nem faz referência, a diversos documentos recebidos que tratavam dos dividendos não pagos, todos entregues voluntariamente pelo Contribuinte. Tais documentos igualmente foram desconsiderados pela decisão ora recorrida sem qualquer fundamentação. No tocante aos "Créditos de Dividendos Apurados, Declarados e Não Pagos", trata-se de lucros apurados pelas sociedades operacionais do "Grupo ATP" que, se tivessem sido pagos ao Contribuinte, enquanto sócio da respectiva sociedade, não seriam objeto de qualquer tributação. Contudo, por um equívoco, perfeitamente plausível, 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 Contribuinte (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 refletir os erros referidos anteriormente, retificando-se a DIRPF antes de iniciado o procedimento fiscal. A fiscalização considerou que “o contribuinte tentou descaracterizar a ocorrência do fato gerador através do Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP PARTICIPAÇÕES LTDA”. Mas, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, o contribuinte, utilizando-se dos procedimentos legais disponíveis, corrigiu erro na formalização do negócio jurídico (CC, art. 171; e doutrina). 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, persistindo a decisão recorrida no equívoco ao considerar que o registro não se propõe a legitimar o

conteúdo dos atos societários. Contudo, os dispositivos legais da Lei nº 8.934, de 1994, transcritos pela própria autoridade julgadora, comprovam o erro da conclusão a que chegou, pois o registro dá eficácia do ato de Rerratificação (Lei nº 8.934, de 1994, art. 1º, I; e CC, art. 1.154; presunção de autenticidade, certeza e boa-fé; e doutrina). Logo, o registro da rerratificação é prova eficaz e relevante, ainda que produzida pelos próprios interessados. Pela análise da 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 e que 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. 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. Percebe-se, destarte, que o auto de infração em apreço despreza provas documentais, uma vez que tanto as declarações de ajuste anual, quanto o instrumento de constituição da empresa ATP PARTICIPAÇÕES foram devidamente substituídos por documentos saneadores, que corrigiram os equívocos decorrentes do erro de descrição de forma de integralização. Cabe destacar que os bens e direitos transferidos para sociedade, como forma de integralização de seu capital social passaram a compor seu ativo, e analisando o balancete da ATP PARTICIPAÇÕES é possível constatar que as quotas recebidas foram contabilizadas no ativo investimento pelo seu valor nominal, sem nenhum ágio, e os créditos recebidos dos sócios se encontram no ativo não-circulante (créditos esses contra a ATP Gerenciamento). De acordo o referido voto do acórdão recorrido, o Contribuinte teria deixado de atender à intimação fiscal para esclarecer, mediante documentação hábil e idônea, "alterações promovidas pelo contribuinte por meio da Declaração de Ajuste Anual Retificada e pela Rerratificação dos atos societários". Esta afirmação não é verdadeira. É falsa. Os documentos estão nos autos do processo administrativo e foram devidamente juntados na fase de fiscalização. A retificadora de DIPF foi ignorada pelo Termo de Encerramento de Ação Fiscal — TEAF, sem justificativa do auditor-fiscal designado. O esclarecimento constou da única resposta ao termo de intimação lavrado durante o procedimento fiscal (ver itens 10 a 19.1). Se o capital tivesse sido integralizado apenas com cotas de outras empresas (como erroneamente

descrito no auto de infração), não haveria o registro dos créditos no ativo não-circulante, bem como o lançamento no ativo investimento conteria além do valor das cotas, o ágio de aquisição, posto que, se existisse ganho de capital para os sócios, existiria ágio para a ATP PARTICIPAÇÕES. Uma vez que não há registro de ágio, bem como que existe registro do crédito contra a ATP Gerenciamento, facilmente se constata que não há o que se falar em ganho de capital. Tanto é assim que, na hipótese de a ATP PARTICIPAÇÕES transferir onerosamente as cotas recebidas por um valor superior ao seu valor nominal (que foi o custo de aquisição) deverá oferecer à tributação do imposto de renda o ganho de capital da operação. Ao se comparar os valores utilizados para integralização do capital social consoante contrato social devidamente ajustada (instrumento de rerratificação e 2ª alteração do contrato social — ambos registrados na JUCEPE) e os valores descritos na declaração de ajuste anual (espontaneamente retificada), conclui-se que não houve diferença a maior. 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. A autoridade julgadora se apegou à existência de laudos 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. 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. Portanto, de fato, nunca ocorreu acréscimo do patrimônio do contribuinte, não havendo o que se falar, destarte, de fato gerador do imposto de renda. Insta ressaltar que os comandos normativos invocados pela autoridade fiscal no lançamento, para justificar a desconsideração do ato societário de Rerratificação, notadamente o art. 116, II e o art. 118 do CTN, são antagônicos entre si. Superior Tribunal de Justiça (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. Ocorre que, inexistindo situação jurídica apta a configurar ganho tributável (acrécimo patrimonial), e sendo, por isso, inaplicável o disposto no art. 118 do CTN, afasta-se a presunção

ocorrência do fato gerador do ganho de capital. Com efeito, tendo ocorrido o erro na formalização do negócio jurídico, é legítima, e necessária, a retificação do ato societário incorreto e a manutenção da exigência tributária significará ofensa ao princípio do não confisco, pois o ônus do tributo recairá sobre o patrimônio, inexistindo grandeza econômica a ser tributada. Ocorre que, no caso concreto, não havia materialidade tributável passível de dissimulação, uma vez que os dividendos cedidos à holding eram isentos de imposto de renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/957. Os dividendos pertencentes aos sócios das sociedades operacionais, dentre eles o Contribuinte, poderiam: (A) ter sido destinados à capitalização dessas sociedades (*o que aumentaria o custo das quotas cedidas, igualmente neutralizando qualquer ganho de capital*); (B) 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 (C) 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*). Não faz qualquer sentido que o crédito dos dividendos cedido, pelo Contribuinte, à ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, não gerasse qualquer contrapartida; 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. Nesse passo, é importante lembrar que os créditos cedidos, como não poderia ser diferente, já pertenciam ao Contribuinte, que os apresentou em sua Declaração de Ajuste Anual, de modo que não se pode falar em aumento patrimonial se o valor dos créditos cedidos já compunha o patrimônio do Contribuinte. Se as alegações da fiscalização correspondessem à verdade fática, tais créditos (decorrentes da distribuição de lucros) continuariam compondo o patrimônio dos sócios, o que não é verdade conforme se atesta pela análise das declarações de ajuste anual apresentadas. Os lançamentos contábeis atualizados, acrescidos dos instrumentos públicos de rerratificação (devidamente registrados na JUCEPE) e das declarações retificadoras de ajuste anual atestam que não houve acréscimo patrimonial do contribuinte quando da constituição da 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. Sendo aplicável o regime de caixa, o Contribuinte não auferiu numerário tributável em decorrência da operação societária objeto

do lançamento, inexistindo acréscimo patrimonial algum. O seu patrimônio permaneceu o mesmo, havendo apenas uma reorganização societária para transferência de suas participações societárias para uma holding, não se aplicando à incorporação de ações o artigo 30, § 3º, da Lei nº 7.713/88, nem tampouco o artigo 23 da Lei nº 9.249/95 (Acórdão 9202-003.579). Atenta contra a boa-fé objetiva desconsiderar os atos societários regularmente praticados e registrados perante os órgãos competentes, que tiveram por fundamento a correção de erro, havendo inclusive retificação espontânea da DIRPF e a ter a mesma natureza da original (Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, art. 18; IN 15, de 2001, arts. 54, I e II, e 57; IN RFB nº 1.500, de 2014, art. 82; jurisprudência; e, por analogia, art. 147, §1º, do CTN), devendo ser afastada a premissa de que teria havido dissimulação no caso concreto, cancelando-se assim o respectivo lançamento, por violação ou negativa de vigência ao disposto nos arts. 145, §10, 150, I, IV, da CF/88; ao 142 do CTN; aos arts. 171 e 1.154 do Código Civil; art. 38, parágrafo único, do RIR/99 e ao art. 1º da Lei nº 8.934/94. Os erros não fizeram nascer nenhum crédito tributário, inexistindo acréscimo patrimonial. Assim, 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.

- (c) Multa Qualificada. A partir, especialmente, da apresentação de dezenas de documentos (ignorados pela fiscalização), resta evidente que o contribuinte não auferiu ganho de capital com a integralização das ações, tendo declarado ao Fisco todo crédito de dividendos devido das sociedades citadas no auto de infração, além de não ter gerado nenhum prejuízo financeiro de natureza tributária, não havendo ocultação de fato gerador e, por conseguinte, improcedente a qualificação da multa. Além disso, a simples omissão não autoriza a qualificação (Súmula CARF nº 14 e 25) e em nenhum momento a conduta foi revestida de dolo em alterar o fato gerador ou de obter vantagem patrimonial em detrimento da ordem tributária, sendo tempestiva a declaração retificadora e a refletir a verdade material das operações. Na verdade, o que de fato ocorreu foi que a autoridade fiscal, por falta de dever de diligência, deixou de analisar exclusivamente a Declaração Retificadora apresentada pelo Contribuinte, cuidando, erroneamente, da Declaração anteriormente apresentada e que, por força da substituição legal prevista, não mais existia na época da lavratura do Auto de Infração combatido. Em relação ao inciso IV do art. 1º da Lei n. 8.137/90, também imputado como suposta conduta praticada pelo Contribuinte no TEAF, é preciso observar que ele em nenhum momento elaborou, emitiu, distribuiu, forneceu ou utilizou documento falso ou inexato. Por um equívoco, os atos societários que formalizaram as transferências das participações societárias indicaram o valor patrimonial das cotas das referidas

sociedades, desprezando o saldo de dividendos não pagos, o que foi objeto de certificação devidamente averbada na Junta Comercial do Estado de Pernambuco, não se podendo falar em fraude, nem em simulação.

- (d) Diligência. Além dos documentos apresentados à fiscalização, se entender necessário, o CARF pode 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\$ 14.664.057,00 em favor do Contribuinte, no referido ano-calendário da autuação. Essa providência servirá à busca da verdade material. Por fim, registra que se encontram no e-processo (PDF) a resposta ao TIAF apresentada ao auditor fiscal no curso da fiscalização (aqui novamente anexada, cujos anexos estão no e-processo desde a fiscalização).

Após solicitar a exclusão do processo da pauta da reunião de julgamento assíncrona de 08/09/2025 a 10/09/2025 e inclusão em reunião síncrona em razão da elevada complexidade das provas, o recorrente protocolou em 05/09/2015 (e-fls. 621) petição (e-fls. 624/626) a informar que o processo administrativo de lançamento do crédito tributário pertinente ao sócio Antônio Carlos Perrusi foi anulado por vício formal (não se extraiu dessa informação qualquer alegação ou pedido, além de estar desacompanhada de cópia da decisão) e a solicitar a juntada e o conhecimento de laudo de perícia judicial (e-fls. 664/673) produzido na ação anulatória de crédito tributário com pedido de tutela provisória de urgência promovida pelo sócio José Theodozio Netto, processo judicial nº 0823706-89.2024.4.05.8300, bem como da petição inicial, da decisão a deferir o pedido pericial e da petição relativa aos quesitos (e-fls. 627/663), como prova emprestada por versar sobre a mesma transação e empresa e ser fato novo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 19/04/2017 (e-fls. 542/546), o recurso interposto em 18/05/2017 (e-fls. 549) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Ganho de Capital e Multa Qualificada. O recorrente sustenta a inoccorrência do fato gerador tributário na integralização de capital da empresa ATP Participações Ltda com participações societárias, quando da celebração em *31 de outubro de 2011* de "Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada "ATP Participações Ltda", firmado com lastro em estimação do valor de mercado e não pelo valor nominal das quotas da ATP

Gerenciamento de Projetos Ltda, pois tal documento, bem como as decorrentes Declarações apresentadas ao fisco, teriam incorrido em erro de não adotar o valor nominal das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda e, uma vez identificado o erro de se integralizar participações societárias pelo valor patrimonial e não pelo valor de custo, ele foi corrigido em *2 de maio de 2014* pelo Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, registrado em 23/05/2014, e que também ensejou a espontânea a retificação das Declarações e “atualização” dos registros contábeis, de modo a prevalecer a verdade material das operações e a inexistência do ganho de capital, permitindo os arts. 171 e 1.154 do Código Civil e a doutrina tal correção, sendo a rerratificação registrada eficaz em face do regramento veiculado na Lei ° 8.934, de 1994, e dos princípios da presunção de autenticidade, certeza e boa-fé, havendo certidão simplificada da JUCEPE a atestar a integralização parcial por meio das cotas em seu valor nominal (custo de aquisição) e por cessão de crédito, havendo ainda parte do capital a ser integralizado. Assim, o recorrente sustenta que a diferença entre o valor patrimonial (especificado no Instrumento Particular assinado em *31 de outubro de 2011*) e o valor nominal das participações societárias (especificado na Rerratificação de *2 de maio de 2014*) não foi integralmente integralizado, tendo tal integralização parcial se operado pela cessão de créditos de dividendos declarados e não pagos pela ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, oriundos de Ata de Reunião de Sócios da ATP Gerenciamento e Projetos Ltda realizada em 21/10/2011, constando o crédito de Declaração de Ajuste Anual, não tendo fiscalização e nem decisão recorrida se manifestado sobre a documentação relativa aos dividendos. Assim, argumenta não ter havido ganho de capital e que os bens e direitos transferidos para sociedade, como forma de integralização de seu capital social, conforme balancete da ATP PARTICIPAÇÕES, foram contabilizados no ativo investimento pelo seu valor nominal, sem nenhum ágio, e os créditos recebidos dos sócios se encontram no ativo não-circulante (créditos esses contra a ATP Gerenciamento). Argumenta ainda ser falsa a afirmação da decisão recorrida de a recorrente ter deixado de atender à intimação para esclarecer “alterações promovidas pelo contribuinte por meio da Declaração de Ajuste Anual Retificada e pela Rerratificação dos atos societários”, constando a resposta dos autos e os esclarecimentos de seus itens 10 a 19.1. Acrescenta também que, se o capital tivesse sido integralizado apenas com cotas de outras empresas (como erroneamente descrito no auto de infração), não haveria o registro dos créditos no ativo não-circulante, bem como o lançamento no ativo investimento conteria além do valor das cotas, o ágio de aquisição, posto que, se existisse ganho de capital para os sócios, existiria ágio para a ATP Participações Ltda, sendo irrelevante a existência de Laudo de Avaliação Patrimonial. No seu entender, os arts. 116, II, e 118 do CTN são antagônicos e, quando não verificada a ocorrência do fato gerador, a aplicação deste deve ser mitigada para se evita enriquecimento sem causa, não sendo o caso de se presumir o fato gerador e nem de se negar a retificação dos atos societários, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco, ainda mais sendo os dividendos das sociedades operacionais cedidos isentos de imposto de renda, inexistindo sentido nesta cessão sem contrapartida, uma vez que declarados e já a compor o patrimônio do recorrente. Assim, arremata que os lançamentos contábeis atualizados, acrescidos dos instrumentos públicos de rerratificação

(devidamente registrados na JUCEPE) e das declarações retificadoras de ajuste anual, atestam que não houve acréscimo patrimonial do contribuinte quando da constituição da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA, não podendo os erros havidos fazer nascer nenhum crédito tributário, eis que, em verdade, inexistente qualquer acréscimo patrimonial.

Devemos ponderar que a fiscalização considerou no lançamento a resposta ao Termo de Intimação e os documentos a instruí-lo, tendo expressamente constado do Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

O contribuinte, no dia 30 de abril de 2015, através de procuradora devidamente habilitada (*sic*) por procuração, em resposta ao Termo de Intimação, apresentou resposta escrita assinada pela procuradora e os documentos DOC 01 a 11, devidamente anexados ao Processo Administrativo 10480.725472/2016-42, com a denominação de resposta do contribuinte.

Assim constata-se, de plano, que a fiscalização considerou todos os documentos em relação aos quais se alega ausência de análise por parte da autoridade lançadora. Além disso, a simples leitura do Termo de Encerramento de Ação Fiscal revela que a fiscalização não ignorou a rerratificação do contrato social “**quase três anos** após a constituição Sociedade ATP PARTICIPAÇÕES LTDA”, a alterar o valor de integralização das participações societárias com “desconsideração dos Laudos de Avaliação Patrimonial” e a “incluir créditos **supostamente** detidos pelo contribuinte”, e retificação da Declaração de Ajuste Anual, tendo, contudo, extraído consequências jurídicas diversas das pretendidas pela defesa.

Note-se que a fiscalização se utiliza do termo “**supostamente**” por considerar, aparentemente, que o Balanço Patrimonial Intermediário datado de 20/10/2011 da ATP Gerenciamento e Projetos Ltda (e-fls. 282) evidencia lucros acumulados a integrar o patrimônio líquido (e não passivo exigível), não tendo o contribuinte atendido à solicitação fiscal de comprovação dos “CRÉDITOS DE DIVIDENDOS NÃO PAGOS” mediante exibição dos Livros Contábeis da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, livros estes não apresentados, conforme revela o “ÍNDICE DOS DOCUMENTOS ANEXOS” (e-fls. 63/65 e 604/606) da petição do contribuinte protocolada durante o procedimento de fiscalização. Documentação também não apresentada com a impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º).

De qualquer forma, não é determinante para a solução da lide definir sobre a existência dos “créditos de dividendos apurados, declarados e não pagos” nos livros contábeis da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, pois tal indefinição não impede a constatação de não ter havido erro na formalização do contrato social, mas regular exercício de faculdade discricionária. Desnecessária, portanto, a diligência extemporânea requerida para o esclarecimento desse ponto.

A integralização de cotas de sociedade limitada pode se operar pelo valor constante da Declaração de Bens do sócio ou pelo valor de mercado do bem (Lei nº 9.249, de 1996, art. 23) avaliado pelos próprios sócios a responder solidariamente por até cinco anos (Código Civil, arts. 997, III, e 1.055, §1º), ou seja, sem a necessidade de avaliação pericial, esta exigida apenas para a sociedade anônima (Lei nº 6.404, de 1976, arts. 7º, 8º e art. 252, §1º).

O art. 23 da Lei nº 9.249, de 1996, estabelece uma faculdade, ou seja, imputa ao sócio o poder discricionário de transferir bens e direitos a título de integralização de capital pelo valor constante de sua Declaração de Bens ou pelo valor estimado pelos sócios, sendo, nesta última hipótese, a diferença a maior tributável como ganho de capital.

Logo, de plano, não há como se cogitar em erro no exercício da faculdade discricionária de, ao invés de adotar o valor da Declaração de Bens, integralizar os bens adotando o valor estimado pelos sócios como sendo o valor de mercado, conforme consta do “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda””, registrado em 28/11/2011 (e-fls. 328/336 e 364/373). Além disso, a operação em tela foi informada em Declaração de Ajuste Anual.

Uma vez exercida a faculdade de transferir/alienar as participações societárias pelo valor de mercado estimado pelos sócios, exercício documentado não apenas no “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda””, registrado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco em 28/11/2011 (e-fls. 329 e 364), mas também na Declaração de Ajuste Anual original, operou-se o fato gerador do ganho de capital pela integralização em valor superior ao constante da Declaração de Bens, não havendo que se falar em erro consistente em não se adotar o valor nominal das quotas (custo de aquisição constante na declaração de bens), ainda que posteriormente tenha sido celebrado o “Instrumento Particular de Rerratificação do Contrato de Constituição da Sociedade Limitada Denominada ATP PARTICIPAÇÕES LTDA” em 2 de maio de 2014 (e-fls. 337/343 e 417/425), registrado em 23/05/2014 (e-fls. 343 e 417), e a Declaração de Ajuste Anual retificada para a adoção do valor nominal das quotas, eis que, ainda que admitida a validade da rerratificação pela Junta Comercial, a retificação em relação ao exercício da faculdade de se adotar o valor de mercado estimado pelo sócio não tem o condão de gerar efeitos retroativos oponíveis ao fisco de modo a afastar o ganho de capital, pois o exercício da faculdade de adotar o valor de mercado em detrimento do valor constante na declaração de bens não se confunde com erro, sendo inequívoco, no caso concreto, que a rerratificação tem o caráter de alteração não corretiva e a significar alteração substantiva de cláusula contratual.

Note-se que, a rigor¹, o registro da rerratificação a alterar o valor das cotas para o valor de custo e a acrescentar integralização mediante cessão de créditos de dividendos não pagos e mediante valor em dinheiro a ser parcelado em 36 meses, ou seja, a deixar parte do capital por integralizar, não deveria ter sido deferido pela Junta Comercial por significar alteração substantiva de cláusula contratual e não correção de erro.

¹ O entendimento em questão foi posteriormente explicitado no parágrafo único do art. 119 da Instrução Normativa DREI Nº 81, de 10 de junho de 2020, ao estabelecer que qualquer solicitação de rerratificação que caracterize alteração de cláusulas e ou promova alterações que não sejam meramente corretivas, serão indeferidas. Além disso, o parágrafo único do art. 117 da mesma IN conceitua como vício sanável por rerratificação o decorrente de erros materiais ou procedimentais que possam ser retificados ou convalidados, desde que não firam a essência do ato, não acarretem lesão ao interesse público, prejuízo a terceiros ou insegurança quanto às informações prestadas pelas Juntas Comerciais.

Não é razoável cogitar que os subscritores do contrato firmado em 31 de outubro de 2011 não leram a cláusula a expressamente asseverar que as quotas eram transferidas pelo valor patrimonial contábil em 30/09/2011, bem como de que não notaram a ausência da transferência do direito aos dividendos e a ausência da referência ao pagamento em dinheiro mediante 36 parcelas mensais.

Não há como se vislumbrar erro no exercício da faculdade discricionária de, entre o valor de custo e o valor de mercado estimado pelos sócios para a quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, optar pelo valor de mercado e o valorar como sendo o valor patrimonial contábil em 30/09/2011 (com a ressalva expressa de o Laudo Técnico a apurá-lo ser “expressamente aceito por todos os sócios, para todos os efeitos de direito”) e não o valor patrimonial contábil em 31/10/2011, sendo relevante a referência expressa à data de 30/09/2011, pois os mesmos sócios a constituir a ATP Participações Ltda em 31/10/2011 participaram poucos dias antes, em 21/10/2011, da reunião a deliberar pela distribuição de lucros acumulados da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda.

O recorrente sustenta que “analisando o balancete da ATP PARTICIPAÇÕES é possível constatar que as quotas recebidas foram contabilizadas no ativo investimento pelo seu valor nominal, sem nenhum ágio, e os créditos recebidos dos sócios se encontram no ativo não-circulante (créditos esses contra a ATP Gerenciamento)” (e-fls. 455 e 571).

Devemos ponderar, contudo, que não foi apresentado Balancete da ATP Participações Ltda, mas da ATP Gerenciamento e Projetos Ltda (e-fls. 282) e dentre o rol de documentos apresentados para a fiscalização (e-fls. 63/65 e 604/606) e com a impugnação (e-fls. 470), bem com as razões recursais (e-fls. 592, ver item 91), não consta a apresentação de Balancete ou de Livro Contábil da ATP Participações Ltda e não se detecta tal prova compulsando os autos. Além disso, o registro dos fatos contábeis se opera *a partir de documentos* a evidenciar as transações que afetam o patrimônio da entidade e não o contrário, ou seja, a contabilidade não é capaz de provar erro no documento a partir do qual deva ser oportunamente elaborada.

Por fim, o próprio recorrente confessa que os lançamentos contábeis tiveram de ser “atualizados” e não apenas o contrato social e as declarações de ajuste anual (e-fls. 457 e 579), transcrevo das razões recursais:

45.4. Os lançamentos contábeis atualizados, acrescidos dos instrumentos públicos de rerratificação (*devidamente registrados na JUCEPE*) e das declarações retificadoras de ajuste anual atestam que não houve acréscimo patrimonial do contribuinte quando da constituição da ATP PARTICIPAÇÕES LTDA.

Ao optarem em 31/10/2011 por **não** transferir as quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda na integralização de capital da ATP Participações Ltda pelo valor constante da Declaração de Bens (valor nominal das quotas), mas pelo valor especificado no Laudo levantado em 30/09/2011, os sócios estimaram em 31/10/2011 que o valor patrimonial contábil apurado no

Laudo de Avaliação levantado em 30/09/2011 melhor representava o valor de mercado em 31/10/2011 das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda.

Note-se que a conduta dos sócios revela a adoção do valor apurado no laudo levantado em 30/09/2011 como a refletir o valor de mercado das quotas em 31/10/2011, não se podendo alegar ignorância da deliberação de 21/10/2011 pelo esvaziamento da reserva de lucros, eis que os três sócios firmaram tanto o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda”” (e-fls. 335) como a Ata de Reunião de Sócios da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda de 21/10/2011 (e-fls. 285).

Ressalte-se ainda que, mesmo com a subtração do valor de lucro distribuído na reunião de 21/10/2011, referida pela defesa como “dividendo apurado, declarado e não pago” do Patrimônio Líquido, não se tem o valor das quotas constante na Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual. O Balanço Patrimonial de 20/10/2011 da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda (e-fls.282) e o próprio Laudo de Perícia Judicial (e-fls. 664/673) são claros nesse sentido.

Logo, a deliberação de 21/10/2011 pela distribuição de lucros não pode ser invocada como prova do alegado erro na formalização do “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda””, ou seja, não pode ser invocada como prova de que, materialmente, a integralização operada em 31/10/2011 teria se dado pelo valor das quotas constante da respectiva declaração de bens.

No caso concreto, é manifesto que a alegada rerratificação firmada em 2 de maio de 2014 feriu a essência do ato celebrado em 31 de outubro de 2011, acarretando lesão ao interesse público, prejuízo ao fisco e insegurança quanto às informações prestadas pela Junta Comercial.

A Declaração de Ajuste Anual retificadora gera os mesmos efeitos da declaração original. Contudo, a prova constante dos autos revela que houve ineficaz alteração do negócio jurídico e não a alegada retificação de erro de fato, não podendo a declaração de ajuste anual retificadora prevalecer diante da constatação da anterior ocorrência do fato gerador tributário.

Não obstante os dispositivos invocados pelo recorrente da Lei nº 8.934, de 1994, e do Código Civil, o deferimento pela Junta Comercial do registro da alteração contratual firmada em 2 de maio de 2014 é ineficaz em relação ao fisco, perante a constatação da inexistência de erro e da ocorrência do fato gerador em 31 de outubro de 2011, e agregue-se que, sendo a rerratificação do contrato e a retificação da Declaração de Ajuste Anual atos nitidamente dolosos e praticados para descaracterizar a ocorrência fato gerador, acertada a qualificação da multa de ofício. O entendimento em tela não afronta à jurisprudência cristalizada nas Súmulas CARF nº 14²

² **Súmula CARF nº 14.** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

e 25³. Impõe-se apenas a limitação da multa qualificada ao percentual de 100%, diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Por conseguinte, não prospera a alegação de violação aos princípios e regras invocados pelo recorrente, uma vez que não vingam todos os argumentos alinhavados a partir da premissa de não ocorrência do fato gerador.

Note-se ainda que, no lançamento referente ao sócio José Theodozio Netto (processo nº 10480.725384/2016-41), o recurso voluntário lá interposto a suscitar a mesma linha de argumentação aqui levantada pelo recorrente também não prosperou, tendo constado do voto condutor do Acórdão nº 2201-011.316, de 5 de outubro de 2023:

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: (...)

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).

(...)

Diferentemente do que alega em seu Recurso Voluntário, ele não comprovou em sua Impugnação, mediante documentação hábil e idônea, as alterações

³ **Súmula CARF nº 25.** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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:

(...)

Tendo em vista que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) e do artigo 16 do Decreto nº 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 nº 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.

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 verificarem 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 abstraído-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.

Após o trânsito em julgado administrativo, o Sr. José Theodozio Netto ingressou com a ação judicial anulatória noticiada pelo recorrente, sendo produzido o Laudo de Perícia Judicial (e-fls. 664/673) carreado aos autos pelo recorrente em 05/09/2025.

A análise pericial (item 3 do Laudo Pericial Contábil, e-fls. 667/668) e a resposta (item 4 do Laudo Pericial Contábil, e-fls. 668/673) aos quesitos formulados pelo autor da ação judicial revelam ponderações em tese, uma vez que, ao responder o quesito 6.3, o perito deixa claro que não teve acesso à “deliberação de distribuição dos lucros e sua migração do PL para o Passível Exigível” e, além disso, extrapola a análise contábil para discorrer sobre consequências jurídicas ao tratar “do ponto de vista tributário”, chegando ao extremo de, na resposta ao quesito 12, opinar no sentido de “a substância que alimentou o ganho de capital aferido pelo Fisco” “não ensejar, pela legislação vigente, tributação”, ainda que com a ressalva expressa de “questões formais à parte” e de, na resposta ao item 13, afirmar que não lhe caber sopesar os fatos e a legislação para ao final definir a procedência ou não do auto de infração em discussão na lide judicial.

O perito judicial assevera que “a valoração inicial das cotas sociais transferidas para a formação do capital social da nova empresa se deu com base no valor do Patrimônio Líquido (PL), e não pelo Capital Social, das empresas absorvidas” e que, como o patrimônio líquido é “composto basicamente pelo Capital Social, Lucros Acumulados e Reservas (de lucro, de capital e de reavaliação)”, os sócios, deliberando pela distribuição dos lucros acumulados, teriam “alternativa menos gravosa, do ponto de vista tributário, para subscrever as suas cotas na constituição ou reorganização da nova empresa”, pois “a substância que alimentou o ganho de capital ensejador da autuação discutida na lide se deu pela inclusão de valor de lucros acumulados na mensuração das cotas sociais da nova sociedade”.

Esse entendimento, contudo, ignora que o ganho de capital resulta do exercício da faculdade de não transferir as quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda pelo valor constante da declaração de bens, sendo o valor de mercado estimado pelos sócios superior ao valor constante da declaração de bens.

Acrescente-se que incorporação de quotas não se confunde com incorporação de sociedade. Na incorporação de quotas não se cogita de traspasse de patrimônio líquido a se operar entre pessoas jurídicas. Na incorporação de sociedade, a incorporadora necessariamente avalia mediante laudo pericial o patrimônio líquido da sociedade incorporada (Código Civil, art. 1.117, §2º). Note-se que a resposta ao quesito 5 discorre sobre “sociedades absorvidas” e sobre transferência de acervo societário com absorção de patrimônio líquido, bem como que o item “5 – Conclusão Pericial” (e-fls. 673) discorre sobre “empresas absorvidas”.

No caso concreto, entretanto, houve integralização do capital da ATP Participações Ltda com quotas de três empresas pelo valor nominal (custo de aquisição constante na declaração

de bens), conforme faculta o art. 23 da Lei nº 9.249, de 1996, e para uma quarta empresa, a ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, houve integralização pelo valor de mercado das quotas, respondendo os sócios solidariamente pela estimação do valor de mercado das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda conferidas ao capital social da ATP Participações Ltda.

Destarte, para as quotas das sociedades ATP Engenharia Ltda, Cunha Lanfermann Engenharia e Urbanismo Ltda e PSI – Planejamento e Solução Imobiliária Ltda, não se adotou o valor de mercado, mas o valor nominal, o valor do custo de aquisição, mesmo valor constante na declaração de bens, sendo o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda”” expresso no sentido de a integralização se operar pelo valor nominal dessas quotas.

Para as quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, adotou-se o valor de mercado, estimado pelo valor patrimonial contábil em 30/09/2011 e não pelo valor patrimonial contábil em 31/10/2011.

Por conseguinte, os sócios consideraram que o valor contábil em 30/09/2011 melhor espelhava o valor de mercado das quotas quando da integralização, estando tal estimativa amparada pelo disposto nos arts. 997, III, e 1.055, §1º, do Código Civil.

A deliberação pela distribuição dos lucros acumulados da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda em 21/10/2011 não tem o condão de afastar a constatação de exercício da faculdade de adotar o valor de mercado em detrimento ao valor de custo (Lei nº 9.249, de 1996, art. 23), pois, mesmo se excluindo o montante de lucros acumulados, o patrimônio líquido da empresa ATP Gerenciamento de Projetos Ltda não se reduz ao valor nominal das quotas, como revela o Balanço Patrimonial de 20/10/2010 e atesta o Laudo de Perícia Judicial.

Em outras palavras, houve incorporação de quotas, ou seja, houve uma forma de alienação em que o recorrente transferiu a titularidade de quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda para a subscrição e integralização de quotas da ATP Participações Ltda pelo valor de mercado das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, sendo para tanto considerado pelos sócios o valor patrimonial contábil em 30/09/2011 como representativo do valor de mercado ao tempo da integralização em 30/10/2011, estimativa que não ignorou a distribuição de lucros acumulados, como já dito, pois se teve o cuidado de expressamente especificar a data de 30/09/2011 e os mesmos sócios participaram da distribuição de lucros deliberada em 21/10/2011, firmando tanto o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda”” (e-fls. 335), devidamente registrado na Junta Comercial, como a Ata de Reunião de Sócios da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda datada de 21/10/2011 (e-fls. 285), não revelando a cópia da Ata de Reunião (e-fls. 284/285) registro na Junta Comercial ou autenticação de firmas, mas apenas carimbo de autenticação em cartório da cópia por confrontação com original apresentado em 10/04/2015.

O Laudo Pericial Judicial não apura e nem se propõe apurar o real valor de mercado das quotas em 31/10/2011 e nem afirma que o valor de mercado seria diverso do estimado pelos

sócios no “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda”” celebrado em 31/10/2011, limitando-se a afirmar que seria tributariamente mais vantajoso para os sócios adotar o valor do patrimônio líquido das “empresas absorvidas” após deliberação pela distribuição dos lucros acumulados.

Frise-se que o recorrente não alega erro na valoração do valor de mercado, mas de erro consistente em não apenas se ter adotado o valor de mercado ao invés do valor de custo das quotas, uma vez que o erro na adoção do valor de mercado teria sido corrigido pela rerratificação do contrato que o espancou por meio da adoção do valor de custo das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, da integralização do direito de crédito aos lucros da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda, advindos da reunião datada de 21/10/2011, e da integralização parcelada em 36 meses de valores em dinheiro (e-fls. 340/341). Acrescente-se ainda não ser razoável compreender que os sócios teriam errado ao não detectar que o contrato firmado em 31/10/2011, além de se referir ao valor de mercado em detrimento do valor de custo das quotas, não previa a transferência do direito de crédito aos lucros da ATP Gerenciamento e Projetos Ltda e, principalmente, teriam errado ao não detectar a ausência de referência a um pagamento em dinheiro em espécie parcelado em trinta e seis meses. Reitere-se que, no item 45.4 das razões recursais (e-fls. 579, ver também item 28.4 da impugnação), o próprio recorrente afirma que os lançamentos contábeis tiveram de ser “atualizados” e não apenas rerratificado o “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda”” e retificada a Declaração de Ajuste Anual.

O Laudo Pericial Judicial não interfere na constatação de que os sócios optaram por integralizar as quotas da ATP Participações Ltda pelo valor de mercado das quotas da ATP Gerenciamento de Projetos Ltda (Lei nº 9.249, de 1996, art. 23) e que expressamente estimaram o valor de mercado a partir do patrimônio líquido na data de 30/09/2011, sendo faculdade dos sócios estimar o valor de mercado para fins de integralização (Código Civil, arts. 997, III, e 1.055, §1º; e Lei nº 9.249, de 1996, art. 23).

Por conseguinte, persiste a conclusão de não se vislumbrar erro no exercício da faculdade discricionária de optar entre o valor de custo e o valor de mercado estimado pelos sócios, sendo a rerratificação do “Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada Denominada “ATP Participações Ltda””, ainda que registrada pela Junta Comercial, e a retificação da Declaração de Ajuste Anual, bem como a confessada “atualização” dos registros contábeis, atos ineficazes em face do fisco, perante a constatação da inexistência de erro, tendo havido, em verdade, regular exercício de faculdade legal, e perante a constatação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital em 31 de outubro de 2011, aflorando, em face do conjunto provatório constante dos autos, o dolo em relação aos atos praticados para descaracterizar a ocorrência do fato gerador tributário.

Por fim, ressalte-se que não compete ao presente colegiado se manifestar sobre a imputação, em tese, do crime previsto no art. 1º, IV, da Lei nº 8.137, de 1990 (Súmula CARF nº 28).

Diligência. Rejeita-se o pedido de conversão do julgamento em diligência, eis que extemporâneo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §4º) e, como já evidenciado, meramente protelatório.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro