



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 13971.728024/2020-43

ACÓRDÃO 2202-011.478 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 10 de setembro de 2025

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

RECORRENTES FAZENDA NACIONAL E OSVALDO HEIL

FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

Uma vez comprovada a apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos do contribuinte, conforme previsto na legislação tributária, resta caracterizada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da alegação relativa aos rendimentos de aluguéis, e, na parte, conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a qualificadora multa.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata o presente processo sobre exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF.

A autoridade fiscal assim descreveu a(s) infração(ões):

OMISSÃO DE IRPF SOBRE O GANHO DE CAPITAL DAS COTAS DA EMPRESA BILU (efls 82)

a) o Sujeito Passivo não ofereceu à tributação quaisquer valores a título de imposto de renda sobre o ganho de capital auferido pela alienação de suas cotas da empresa Bilu, não havendo Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital (GCAPs) junto às Declarações de Ajuste Anual do IRPF (DIRPFs), nem pagamentos constantes dos sistemas da RFB;

b) não houve declaração dos direitos reais sobre imóveis e valores recebidos em pagamento nas DIRPFs do Sujeito Passivo e sua esposa;

c) o primeiro valor recebido pelo Sujeito Passivo foi em 21/01/2015 (anterior ao Contrato Inicial de 02/02/2015), considerando-se como a data da alienação;

d) o montante da dívida ou passivo da Bilu compõe o valor da alienação aos vendedores, em 02/02/2015, correspondendo ao Sujeito Passivo o valor de R\$15.000.000,00 (75% de R\$20.000.000,00), tanto que eventual reconhecimento de passivo oculto na Ação Declaratória nº 0301942-25.2017.8.24.0011 será compensado com parcelas devidas “em dinheiro” ao Sujeito Passivo; não se aplica a hipótese prevista na Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, pois não se trata de alienação de um bem adquirido via financiamento ou consórcios, em que no momento da alienação ainda há um saldo devedor por parte do vendedor:

...

e) os imóveis de Brusque-SC de matrículas nº 36.214 e 52.707 compõe o valor da alienação aos vendedores a título de direito, desde 02/02/2015 (assinatura do Contrato Inicial), tanto que já estavam sendo alugados à empresa Bilu e estão disponíveis para cessão e exercício de outros direitos, mesmo antes dos efetivos registros em cartório de registro de imóveis (além de na sua Resposta ao TIF03 informar que “a posse dos imóveis [...] sempre permaneceu com o 3 vendedores”), correspondendo ao Sujeito Passivo os valores, constantes na Cláusula 1ª da 17ª Alteração Contratual da empresa Bilu, de R\$841.406,25 (75% de R\$1.121.875,00) e R\$37.500,00 (75% de R\$50.000,00), respectivamente, não servindo de dação em pagamento das parcelas devidas (diferentemente do imóvel de Rio do Pardo-RS);

f) o valor total da alienação corresponde a R\$32.378.906,25:

...

g) o imóvel de Rio do Pardo-RS não compõe o valor da alienação, pois foi objeto de dação em pagamento somente para o Sujeito Passivo (e não aos outros dois alienantes), em 21/09/2015 (data do Aditivo 2), no valor total de R\$4.500.000,00, subdividida em R\$2.418.750,00, R\$1.275.000,00 (citadas na Resposta do Sujeito Passivo no TIF02 e TIF03 como dois dos seis “descontos”) e R\$806.250,00 (diferença restante);

h) foram recebidos dois carros (uma Hilux placa QHO0404 e um Lancer placa QHU0404) como dação em pagamento em junho de 2016, nos valores de R\$150.000,00 e R\$50.000,00;

i) houve remissão de dívida no valor de R\$150.000,00 (75% de 4 x R\$50.000,00), correspondente a diferença entre os valores das 4 parcelas mensais no ano 2 (2016) de R\$150.000, que foram parceladas como R\$100.000,00, conforme Cláusula 3.4ª do Contrato de Consolidação, de 02/03/2016;

j) os pagamentos foram feitos até 25/10/2019 pela Bilu, ao invés dos compradores e cessionários, e o Sujeito Passivo não guardou quaisquer recibos de pagamentos; os recibos foram juntados pela Bilu em Resposta ao Termo de Diligência nº 04 e referenciados na planilha a seguir apresentada, havendo vários recibos assinados pelo Sujeito Passivo, cujos valores foram omitidos em sua planilha de pagamentos;

k) o Sujeito Passivo não conseguiu demonstrar (apesar do ônus probatório ser seu) o custo de aquisição de todas as suas cotas alienadas em 02/02/2015, arbitrandose, com fulcro no art. 148 do CTN, como R\$2.475.000,00 em 31/12/2014, valor constante na sua DIRPF do exercício de 2016

...

OMISSÃO DE IRPF SOBRE RENDIMENTOS DE ALUGUEL

Os dois imóveis de Brusque de matrículas nº 36.214 e 52.707, acima citados, foram alugados para a Bilu, conforme Contrato de Locação de 15/05/2016, sendo locadores os três ex-sócios da Bilu que alienaram suas cotas, e como locatária a Bilu.

29. Entretanto, ambos os direitos reais sobre ambos os imóveis foram transferidos para a empresa Teo Administradora de Bens Próprios Ltda ME, de CNPJ nº 23.682.300/0001- 01, conforme Cláusula Primeira da Primeira Alteração Contratual, registrada na Junta Comercial de Santa Catarina em 28/07/2017.

30. Assim, até essa data, os rendimentos de alugueis são de titularidade dos três ex-sócios da Bilu.

OMISSÃO DE IRPF SOBRE RENDIMENTOS DE PRÓ-LABORE (efls 98)

Como visto acima, a empresa Bilu havia entregue DIRFs em que informava pagamentos ao Sujeito Passivo sob o Código de Receita 0561, relativo a trabalho assalariado, mas houve omissão do Sujeito Passivo em declarar na DIRPF do exercício de 2017 (anocalendário de 2016) os rendimentos recebidos no valor de R\$17.414,02. Como houve retenção de contribuição para a previdência oficial no valor de R\$1.915,44, houve uma omissão líquida de R\$15.722,21:

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO (150%)

...

A vontade do Sujeito Passivo em sonegar (retardando o conhecimento pela Autoridade Tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária) pode ser inferida nas seguintes circunstâncias constatadas no curso do presente Procedimento Fiscal:

a) o Sujeito Passivo não ofereceu à tributação quaisquer valores a título de imposto de renda sobre o ganho de capital auferido pela alienação de suas cotas da empresa Bilu, com a prática reiterada de não anexar os Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital (GCAPs) junto às Declarações de Ajuste Anual do IRPF (DIRPFs) dos exercícios de 2016 a 2020 (anos-calendário de 2015 a 2019), nem efetuar quaisquer pagamentos;

b) apesar de não fazer parte do dolo, constatou-se que o Sujeito Passivo tinha consciência da ilicitude ao Responder ao Termo de Intimação Fiscal nº 03:

(...)

c) reiteradamente, omitiu a declaração dos imóveis e valores recebidos como pagamento nas suas DIRPFs do Sujeito Passivo e de sua esposa, no caso, os direitos reais sobre os dois imóveis de Brusque-SC e o imóvel de Rio do Pardo-RS, bem como os valores significativos recebidos em espécie advindos da alienação das cotas da Bilu e dos rendimentos dos alugueis dos dois imóveis em Brusque-SC;

d) o Sujeito Passivo não guardou quaisquer recibos de pagamentos, que só foram juntados, via intimação, pela empresa Bilu, com omissão de vários pagamentos em sua planilha resposta de pagamentos.

e) em relação aos alugueis, não houve intermediários que pudessem informar os fatos via DIMOB. 54.

Por todo exposto, capitula-se a multa de ofício em seu percentual de 150%, por sonegação fiscal.

A responsável solidária Izoneide Rocha Heil foi devidamente citada.

Irresignado(a), os contribuintes apresentaram impugnação única contra o lançamento, alegando que – efls 3701:

1) Ganho de capital sobre a venda das cotas da empresa Bilú Indústria de Alimentos Ltda.

O auditor fiscal responsável pela conclusão deste processo avaliou o preço total das cotas vendidas pelo sujeito passivo em R\$ 32.378.906,25 (trinta e dois milhões trezentos e setenta e oito mil novecentos e seis reais e vinte e cinco centavos) conforme tabela abaixo colacionada (“item f” de fls. 83)

A primeira linha desta tabela no valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) representa o passivo em aberto deixado pela empresa declaradamente conhecido pelos compradores das cotas.

Com a devida vênia entende-se que determinado passivo declarado não compõe a base tributável do IRPF incidente sobre a alienação de cotas.

Isso porque o IRPF tributável sobre a alienação de cotas incide única e exclusivamente sobre o ganho de capital auferido pelos respectivos vendedores.

O passivo deixado pela empresa não gerou absolutamente nenhum ganho de capital auferido na venda das cotas, pelo contrário, o passivo serviu apenas para precificar as cotas em valor aquém daquilo que elas valeriam se tal passivo não existisse.

1.b) Valore recebíveis contratados

A segunda linha da tabela acima colacionada indica o número efetivamente recebível pelo sujeito passivo com a venda das suas cotas (R\$ 16.500.000,00).

Ocorre que o fato gerador do IRPF incidente sobre determinado valor é o efetivo pagamento do mesmo ao sujeito passivo, não a mera promessa de tanto.

Dos R\$ 16.500.000,00 (dezesseis milhões e quinhentos mil reais) prometidos ao sujeito passivo pela venda das suas cotas societárias, até hoje ele recebeu apenas R\$ 3.462.017,12 (três milhões quatrocentos e sessenta e dois mil, dezessete reais e

doze centavos) entre o dia 21.01.2015 e o dia 25.10.2019 conforme planilha já juntada às fls. 210.

Quaisquer valores além disso são remissões de dívidas e/ou promessas de pagamento até então não realizadas. Os dois veículos indicados às fls. 83 “item h” deste processo também já foram incluídos nesta planilha de pagamentos.

A planilha juntada às fls. 210 indica a data e o valor de cada um destes pagamentos recebidos pelo sujeito passivo, cujas somas anuais estão abaixo resumidas:

- Ano 2015: total de R\$ 1.208.808,10.

- Ano 2016: total de R\$ 660.451,47.

- Ano 2017: total de R\$ 280.655,89.

- Ano 2018: total de R\$ 618.800,00.

- Ano 2019: total de R\$ 693.301,66.

Total geral: R\$ 3.462.017,12 (três milhões quatrocentos e sessenta e dois mil, dezessete reais e doze centavos).

Quaisquer pagamentos diversos ou além dos números acima elencados, relacionados pela tabela em anexo, deveriam ser demonstrados pelos respectivos pagadores (compradores das cotas) através de recibo ou outro comprovante de pagamento.

1.c) Imóveis de Brusque

A terceira e quarta linhas da tabela acima colacionada indicam os valores de R\$ 841.406,25 e R\$ 37.500,00 referentes aos imóveis identificados pelas matrículas n* 36.214 e n* 52.707 do RI de Brusque como parte do valor da alienação das cotas do sujeito passivo.

Os dois imóveis de Brusque acima citados realmente são parte do valor da alienação das cotas do sujeito passivo, contudo, infelizmente até hoje o mesmo ainda não recebeu a transferência dominial que lhe é devida.

...

2) Rendimentos de aluguel

Às efls. 98 o auditor relaciona todos os alugueis supostamente recebidos pelo sujeito passivo durante o interregno de 15.06.2016 a 15.07.2017 conforme contrato de locação, para então apurar o lançamento do imposto aqui tratado.

Contudo, determinados alugueis não foram recebidos pelo sujeito passivo conforme contratado.

Em todos os meses a locatária fazia um desconto de 6% (seis por cento) sobre o valor do aluguel a título de uma suposta comissão que era repassada à sua acionista majoritária.

Determinados descontos arbitrários efetivados pela locatária são objeto da ação de despejo c/c cobrança n° 5004353-24.2020.8.24.0011 em trâmite na vara cível de Brusque, onde a própria locatária confirma que adotava tal medida e, conseqüentemente não pagava determinado percentual ao sujeito passivo (cópia do processo em anexo).

Portanto, em todos os alugueis relacionados no “item 4” de fls. 98 deve ser descontada a quantia equivalente ao percentual de 6% (seis por cento) nunca recebida pelo sujeito passivo.

Além disso, a responsabilidade pelo desconto do IRPF incidente sobre os alugueis pagos ao sujeito passivo era da locatária (pagadora).

Era da locatária (pagadora) também a responsabilidade pelo fornecimento da declaração anual de rendimentos deste alugueis, para que então o sujeito passivo pudesse incluir tais pagamentos na sua declaração anual de imposto de renda

3) Rendimentos de pró-labore

O “item 5” de fls. 98 indica a incidência de IRPF sobre rendimentos de pró-labore (trabalho assalariado) supostamente recebidos pelo sujeito passivo da Empresa Bilú Indústria de Alimentos Ltda. no ano-calendário de 2016.

Ocorre que o sujeito passivo nunca desenvolveu qualquer trabalho assalariado em determinado período e tão pouco recebeu pró-labore algum da empresa.

Conforme já explicado também pela empresa Bilú, após a venda das suas cotas o sujeito passivo permaneceu vinculado à empresa Bilú única e exclusivamente para manter por um curto período o seu plano de saúde empresarial até que ele pudesse concluir a sua migração para um novo plano de saúde desvinculado da empresa.

Em determinado período nunca houve qualquer tipo de trabalho assalariado desenvolvido pelo sujeito passivo na empresa

...

4) Multa

Por derradeiro cumpre asseverar que a multa duplicada (de 75% para 150%) imputada ao sujeito passivo apresenta-se extremamente excessiva e desarrazoada das circunstâncias do caso.

Isso porque nunca houve qualquer tipo de fraude ou dolo por parte do sujeito passivo tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto aqui tratado. Pelo contrário, sempre que intimado o sujeito passivo prestou todos

os esclarecimentos e informações solicitados pelo auditor responsável e, inclusive carrou aos autos os documentos comprobatórios de todas as transações aqui analisadas.

A manutenção da multa no exorbitante patamar de 150% sobre o imposto devido imputa ao sujeito passivo um verdadeiro confisco sobre a transação comercial por ele havida, possui um valor maior até mesmo da quantia até então recebida com a venda das suas cotas, situação que desvirtua a natureza punitiva da multa.

Portanto, diante das circunstâncias que permeiam o caso, denota-se que a multa dirigida ao sujeito passivo deve ser reduzida ao patamar de 75% sobre o valor do imposto, este apurado nos termos dos tópicos anteriores.

Às fls 3769 temos Informação Fiscal onde consta apartação de parcela incontroversa.

A fiscalização constatou que o valor total da alienação das cotas da empresa Bilu da parte que pertencia ao interessado (75% das cotas) é de R\$ 32.378.906,25 (fl. 83) e que o custo de aquisição é de R\$ 2.475.000,00. Logo, a fiscalização concluiu que o ganho de capital é de R\$ 29.903.906,25. Ao apurar o percentual de Ganho sobre o valor da alienação para calcular o IRPF exigível (não impugnado) referente a cada parcela recebida pelo interessado, do valor total da alienação e, consequentemente, do ganho de capital apurados pela fiscalização excluí R\$ 15.000.000,00 relativo ao passivo da empresa alienada (fls. 83 e 3702-3704) tendo em vista que na impugnação o interessado alegou que sobre esse valor não há ganho de capital.

Em 26 de julho de 2021, a DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática da simulação com o propósito de dissimular intuito doloso no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

Uma vez comprovada a apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos do contribuinte, conforme previsto na legislação tributária, resta caracterizada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, com base nos seguintes argumentos:

- (i) isenção de imposto de renda sobre o ganho de capital na venda das cotas da empresa Bilú Indústria de Alimentos Ltda.;
- (ii) se não for considerado isento, o passivo de R\$ 15 milhões declarado pela empresa não deve compor a base de cálculo do imposto de renda incidente sobre a alienação de cotas;
- (iii) o valor pela venda das suas cotas é de R\$ 16.500.000,00, mas o contribuinte recebeu apenas R\$ 3.462.017,12 entre o dia 21.01.2015 e o dia 25.10.2019 conforme planilha já juntada às fls. 210;
- (iv) a diferença entre o valor recebido pelo contribuinte com a venda das suas cotas (R\$ 3.462.017,12) e o valor do custo de aquisição destas mesmas cotas (R\$ 2.475.000,00) representa a quantia de R\$ 987.017,12, que é o ganho de capital efetivamente auferido;
- (v) deve ser descontado dos aluguéis recebidos pelo contribuinte o percentual de 6% (seis por cento) retido pela locatária para comissão;
- (vi) a partir de 01 de junho de 2017 o contribuinte e os seus outros dois sócios integralizaram os imóveis ao capital da empresa Teo Administradora de Bens Próprios Ltda.;
- (vii) o contribuinte nunca desenvolveu qualquer trabalho assalariado em determinado período e tão pouco recebeu pró-labore algum da empresa;
- (viii) nunca houve qualquer tipo de fraude ou dolo por parte do contribuinte a justificar a multa qualificada.

Paralelamente, houve o desmembramento parcial de valores não impugnados pelo contribuinte, especificamente os rendimentos de aluguéis, cujo argumento foi o de que deveria ser descontada a quantia de 6% (seis por cento) relativa à retenção indevida pela locatária. O contribuinte apresentou petição para questionar tal desmembramento, argumentando pela ausência de proporcionalização dos rendimentos de aluguéis em relação aos demais sócios retirantes da empresa e titulares dos imóveis alugados (imóveis de Brusque de matrículas nº 36.214 e 52.707), além da integralização de tais imóveis ao patrimônio da empresa Teo Administradora de Bens Próprios a partir de 01/06/2017.

Tais argumentos foram rejeitados pela unidade preparadora, que fez os cálculos para a cobrança. Contudo, em razão da alteração dos valores tidos como impugnados/não impugnados para o período de janeiro/2016 a julho/2016, a Superintendência da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal apresentou Embargos em 12 de abril de 2022 para devolver os autos para apreciação da DRJ. A DRJ, por sua vez, rejeitou tais Embargos por entender que a questão deveria ser analisada pelo CARF, já que o Recurso Voluntário havia sido apresentado ainda em 2021.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

Recurso de ofício

Nos termos da Súmula CARF nº 103/2014, o recurso de ofício não será conhecido se o valor em questão não alcançar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Atualmente, com base na Portaria MF nº 02/2023, o limite de alçada para recursos de ofício ao CARF é de R\$ 15 milhões. Como a exoneração pela decisão da DRJ foi de montante inferior, não conheço do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço parcialmente, conforme explicado abaixo.

De início, importante aduzir que a decisão da DRJ foi parcialmente favorável ao Recorrente no sentido de que o passivo de R\$ 15 milhões declarado pela empresa não deve compor a base de cálculo do imposto de renda incidente sobre a alienação de cotas. Dessa forma, com base na decisão de piso, referido montante deve ser excluído para fins de apuração do ganho de capital do Recorrente. Ademais, a DRJ também decidiu parcialmente favorável ao Recorrente em relação à quantia de 6% (seis) descontada pela locatária dos rendimentos de aluguéis omitidos.

Ademais, vale mencionar que há valores não impugnados pelo contribuinte, que deveriam ter sido desmembrados para cobrança, especificamente os rendimentos de aluguéis, exceto a quantia de 6% (seis por cento) que deve ser excluída da base de cálculo do imposto de renda, relativa à retenção pela locatária. Contudo, em razão de divergência dos cálculos dos valores impugnados vs não impugnados, a cobrança não foi realizada. Entendo que a unidade de origem deve refazer os cálculos no momento da cobrança. Por já ter sido decidida pela DRJ a questão controvertida relativa ao rendimento de aluguel, esta matéria não mais compõe a lide, razão pela qual não será conhecida.

A DRJ, em sua decisão, analisou minuciosamente todos os fatos em discussão. Por concordar com a decisão de piso, adoto e reproduzo seus fundamentos, abaixo descritos, com base no artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634/2023.

DO GANHO DE CAPITAL

(...)

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001 informa:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

(...)

Continua o contribuinte acerca da parcela de R\$ 16.500.000,00:

Dos R\$ 16.500.000,00 (dezesesseis milhões e quinhentos mil reais) prometidos ao sujeito passivo pela venda das suas cotas societárias, até hoje ele recebeu apenas R\$ 3.462.017,12 (três milhões quatrocentos e sessenta e dois mil, dezessete reais e doze centavos) entre o dia 21.01.2015 e o dia 25.10.2019 conforme planilha já juntada às fls. 210 [efls 166].

...

Para se aferir o ganho de capital tributável sobre o número assumidamente recebido pelo sujeito passivo é preciso compará-lo ao custo de aquisição das suas cotas.

Conforme informou o auditor que concluiu o lançamento deste processo ("item k" de fls. 84) o custo de aquisição das cotas vendidas pelo sujeito passivo representa a quantia de R\$ 2.475.000,00 (dois milhões quatrocentos e setenta e cinco mil reais).

A diferença entre o valor recebido pelo sujeito passivo com a venda das suas cotas (R\$ 3.462.017,12) e o valor do custo de aquisição destas mesmas cotas (R\$ 2.475.000,00) representa a quantia de R\$ 987.017,12 (novecentos e oitenta e sete reais e doze centavos).

Ou seja, o número acima citado (R\$ 987.017,12) representa o ganho de capital efetivamente recebido pelo sujeito passivo com a venda das suas cotas.

Efetivamente se trata de planilha à efls. 166. Vejamos os argumentos trazidos.

Do imóvel matrícula nº 18.958

O imóvel identificado pela matrícula nº 18.958 do Registro de Imóveis de Rio Pardo – RS que deveria ser transferido ao sujeito passivo como dação em pagamento até hoje não lhe foi transferido.

Às efls 83 temos que tal imóvel não faz parte da presente autuação.

o imóvel de Rio do Pardo-RS não compõe o valor da alienação, pois foi objeto de dação em pagamento somente para o Sujeito Passivo (e não aos outros dois alienantes), em 21/09/2015 (data do Aditivo 2), no valor total de R\$4.500.000,00, subdividida em R\$2.418.750,00, R\$1.275.000,00 (citadas na Resposta do Sujeito Passivo no TIF02 e TIF03 como dois dos seis “descontos”) e R\$806.250,00 (diferença restante);

Assim descabe falar que tal imóvel foi considerado na apuração da base de cálculo, a qual está detalhada às efls. 85 e ss, sendo assim irrelevante o que consta da na ação de adjudicação compulsória nº 5004351-54.2020.8.24.0011, referente a tal imóvel.

Dos imóveis matrículas nº 36.214 e 52.707:

Os dois imóveis de Brusque acima citados realmente são parte do valor da alienação das cotas do sujeito passivo, contudo, infelizmente até hoje o mesmo ainda não recebeu a transferência dominial que lhe é devida. Os dois imóveis de Brusque acima citados realmente são parte do valor da alienação das cotas do sujeito passivo, contudo, infelizmente até hoje o mesmo ainda não recebeu a transferência dominial que lhe é devida.

...

Como a empresa Bilú se nega a outorgar o título translativo destes imóveis em favor do sujeito passivo, até hoje ele não recebeu propriedade alguma que lhe é devida.

...

O que o sujeito passivo tem no momento é apenas uma expectativa de receber a propriedade destes imóveis, um pretenso direito que está sendo exigido na ação de adjudicação compulsória nº 5004351-54.2020.8.24.0011 em trâmite na Vara Cível da comarca de Brusque

Nos termos do artigo 140 do RIR/99, repetido no art. 151 do RIR/2018, a tributação é efetuada na proporção das parcelas recebidas em cada mês, o que caminha no sentido do que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/98, quando prevê que o imposto de

renda é devido à medida que o ganho de capital é efetivamente recebido, conforme se extrai da leitura dos referidos dispositivos legais:

RIR/99:

“Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no “caput”, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.”

Lei nº 7.713/88:

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

O contrato de compra e venda informa que tais imóveis não farão parte da transação de compra e venda (efls 2839 item 3.5), sendo que a alteração contratual de exclusão societária de 02.03.2016 – efls 466 informa que o contribuinte e sócios receberão os imóveis em pagamento de seus haveres societários.

Às efls 2878 temos notificação extrajudicial à BILU, requerendo a assinatura para transferência dos imóveis matrícula nºs 18.958, 36.214 e 52.707, com data de 04.12.2019.

Às efls 2880 temos informação de BILU, informando que não faria a transferência em razão da descoberta de débitos tributários.

Às efls 2826 temos a ação 5004351-54.2020.8.24.0011/SC, com data de protocolo 2904.2020, tendo como objeto a adjudicação compulsória dos imóveis matrícula nºs 18.958, 36.214 e 52.707.

Do que posto, o pagamento envolvendo os imóveis acima, ainda não se concretizaram, havendo ação judicial nesse sentido, não fazendo assim parte da base de cálculo de apuração do ganho de capital.

Dos demais pagamentos recebidos

Informa o contribuinte:

A segunda linha da tabela acima colacionada indica o número efetivamente recebível pelo sujeito passivo com a venda das suas cotas (R\$ 16.500.000,00).

O contrato firmado em 02.02.2015, traz o calendário de pagamentos:

Parcelas	Valor	Valor Total
Entrada	R\$ 3.000.000,00	R\$ 3.000.000,00
Parcelas mensais no Ano 1	R\$ 100.000,00	R\$ 1.200.000,00
Parcela anual 1 paga no fim de exercício	R\$ 600.000,00	R\$ 600.000,00
Parcelas mensais no Ano 2	R\$ 150.000,00	R\$ 1.800.000,00
Parcela anual 2 paga no fim de exercício	R\$ 600.000,00	R\$ 600.000,00
Parcelas mensais no Ano 3	R\$ 250.000,00	R\$ 3.000.000,00
Parcela anual 3 paga no fim de exercício	R\$ 800.000,00	R\$ 800.000,00
Parcelas mensais no Ano 4	R\$ 325.000,00	R\$ 3.900.000,00
Parcela anual 4 paga no fim de exercício	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00
Parcelas mensais no Ano 5	R\$ 400.000,00	R\$ 4.800.000,00
Parcela anual 5 paga no fim de exercício	R\$ 1.300.000,00	R\$ 1.300.000,00
Total		R\$ 22.000.000,00

Informa a autoridade fiscal:

os pagamentos foram feitos até 25/10/2019 pela Bilu, ao invés dos compradores e cessionários, e o Sujeito Passivo não guardou quaisquer recibos de pagamentos; os recibos foram juntados pela Bilu em Resposta ao Termo de Diligência nº 04 e referenciados na planilha a seguir apresentada, havendo vários recibos assinados pelo Sujeito Passivo, cujos valores foram omitidos em sua planilha de pagamentos;

Dessa feita, a autoridade fiscal demonstra todos os recebimentos que foram considerados – efls 85 e ss, juntado recibos assinados pelo contribuinte – efls 3296 e ss, sendo que alguns não constam da tabela de efls 166 (ou 210), a demonstrar que tal tabela não reflete a realidade.

Podemos citar como exemplo, no ano de 2015, os recibos de efls 3300, de R\$ 75.000,00, efls 3301, de R\$ 117.062,79, efls 3306, de R\$ 100.000,00, efls 3325, de R\$ 50.000,00 que não constam na tabela apresentada e comprovam o recebimento de valores. Tudo apresentado pela empresa BILU em razão do Termo de Diligência nº 04.

O contribuinte deveria esclarecer suas razões para não considerar os recibos e comprovantes bancários acostados, apontando, se fosse o caso, inconsistências, acostando seus extratos bancários ou qualquer outro meio de prova, o que não foi feito.

Ainda, às efls 3402 temos acordo parcial, de 26.06.2017 onde consta:

3. Assim, como solução PARCIAL e temporária, convencionaram que:

a) os Autores concordam em pagar mensalmente ao Réu Osvaldo Heil, a partir de 25 (vinte e cinco) de agosto de 2017 e assim sucessivamente todo dia 25 (vinte e cinco) de cada mês os valores abaixo indicados:

a.1) a quantia de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) será paga pelo prazo de 12 meses, iniciando em 25/08/2017 e encerrando em 25/08/2018; 25/08/18

a.2) a quantia de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) será paga pelo prazo de 12 meses, iniciando em 25/09/2018 e encerrando em 25/08/2019; 25/08/19

a.3) a quantia de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) será paga pelo prazo de 12 meses, iniciando em 25/09/2019 e encerrando em 25/08/2020.

Às efls 3411 temos acordo judicial onde as partes reconhecem débito do Sr Osvaldo, a ser compensado pelas parcelas devidas por BILU, conforme acordo parcial de efls 3402. Tais valores foram indevidamente subtraídos da tabela de efls 166, pois se referem a valor recebido, fazendo assim parte do cálculo do ganho de capital, demonstrando mais uma incorreção na tabela apresentada.

Não demonstrada inconsistência nos valores apurados, os mesmos devem ser mantidos na forma acima.

(...)

DA OMISSÃO DE IRPF SOBRE RENDIMENTOS DE PRÓ-LABORE

Informa a autoridade fiscal:

Como visto acima, a empresa Bilu havia entregue DIRFs em que informava pagamentos ao Sujeito Passivo sob o Código de Receita 0561, relativo a trabalho assalariado, mas houve omissão do Sujeito Passivo em declarar na DIRPF do exercício de 2017 (anocalendário de 2016) os rendimentos recebidos no valor de R\$17.414,02. Como houve retenção de contribuição para a previdência oficial no valor de R\$1.915,44, houve uma omissão líquida de R\$15.722,21:

Informa o contribuinte:

O “item 5” de fls. 98 indica a incidência de IRPF sobre rendimentos de pró-labore (trabalho assalariado) supostamente recebidos pelo sujeito passivo da Empresa Bilú Indústria de Alimentos Ltda. no ano-calendário de 2016.

Ocorre que o sujeito passivo nunca desenvolveu qualquer trabalho assalariado em determinado período e tão pouco recebeu pró-labore algum da empresa.

Conforme já explicado também pela empresa Bilú, após a venda das suas cotas o sujeito passivo permaneceu vinculado à empresa Bilú única e exclusivamente para manter por um curto período o seu plano de saúde

empresarial até que ele pudesse concluir a sua migração para um novo plano de saúde desvinculado da empresa

...

O termo de diligência 05 (efl 3685) informa a resposta da BILU

Resposta: O Sr. Osvaldo Heil, ora investigado e antigo sócio da empresa, tinha vários problemas de saúde que o tornavam dependente do Plano de Saúde Empresarial que tinha enquanto era vinculado à Diligenciada Bilu Industria de Alimentos Ltda.

Por essa razão, ficou acordado que iria ser mantido no plano de saúde empresarial, até a regularização/transferência para sua pessoa física, o que acarretou alguns meses de vínculo com a empresa, mesmo após não ter qualquer gerência sobre ela, com pagamento de pro-labore para manter a adimplência perante a operadora do plano de saúde.

...

Resposta: Os primeiros pagamentos foram baixados da conta de empréstimos de sócios que a empresa devia ao antigo sócio, isto foi previsto no contrato de compra e venda consolidado na cláusula 3.3, contabilizando da seguinte forma:

D-Empréstimo de Sócio (Passivo) contra C-Banco/Disponibilidades. Finalizando este saldo a pagar para o sócio foram contabilizados como empréstimos aos novos sócios, contabilizando a D-Empréstimos para sócios (Ativo) contra CBanco/Disponibilidades.

Os pagamentos constam em DIRF e sofreram a devida tributação. A própria declaração da empresa faz constar o pagamento de prolabore, justificando o plano de saúde, devendo assim ser mantido o lançamento.

Dessa forma, em razão da manutenção do crédito tributário relativo aos valores de aluguéis em discussão, não se verifica divergência de cálculos dos valores impugnados vs não impugnados a ser tratada em particular.

Por fim, com relação à multa qualificada, não concordo com a decisão de piso. Entendo que os fatos descritos no lançamento fiscal não justificam a qualificação da multa. Analisando caso similar, a Conselheira Sonia Accioly proferiu voto vencedor no acórdão nº 2202-010.516, julgado em 08 de março de 2024, no seguinte sentido:

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora.

Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009- 43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

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.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Doutro lado, a legislação aplicável ao fato gerador não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão nº 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a

vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...) Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...) A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...) O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...) Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatória praticada pelo Recorrente.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre afastar a qualificadora da multa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto das alegações relativas aos rendimentos de aluguéis, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para afastar a multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela