



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720106/2017-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.283 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WILSON BORGES PEREIRA IV
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM IMÓVEL.

Configura alienação, para efeito de apuração do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital, a transferência de imóvel de pessoa física a pessoa jurídica, a título de integralização de capital. Considera-se data de alienação do imóvel, em regra, aquela consignada no contrato social ou alteração contratual que estipular a formação ou aumento do capital com o imóvel.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 641/673) interposto por WILSON BORGES PEREIRA IV em face do Acórdão nº. 16-80.967 (e-fls. 620/632), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2013, conforme constatação de ocorrência da seguinte infração: falta de recolhimento do imposto incidente sobre ganhos de capital na alienação de bens. A descrição dos fatos é apresentada no Relatório de Constatação de Infração Fiscal de fls. 520/556, e foi resumido da seguinte forma pela decisão de piso.

Em decorrência do desenvolvimento do programa de trabalho associado à operação fiscal IRPF – GANHOS DE CAPITAL e no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 07.2.01.00-2016-00532-5, expedido em 29/06/2016, procedeu-se à auditoria fiscal abrangendo os fatos geradores do IRPF do ano-calendário de 2013. Das análises efetuadas constatou-se **transação envolvendo a transferência de um terreno à Av. Sernambetiba, localizado a 341,50m depois do prédio nº 3200, no lote 11, Barra da Tijuca, lote 2 do PA. 37147, Rio de Janeiro – RJ, entregue pelo fiscalizado para integralização de capital na empresa Sacele RJ Participações CNPJ 18.063.930/0001-50, conforme registrada em cartório em 2013 (fls. 60/69), com valor de integralização maior que o valor de aquisição, sem o pagamento do imposto sobre o ganho de capital.**

(...)

No transcurso do procedimento fiscal, considerando os documentos obtidos e as informações prestadas pelo fiscalizado, constatou-se ganho de capital, decorrente

da integralização que caracteriza alienação (ocorrida em 18/09/2013), da diferença entre o valor de aquisição (R\$ 6.000.000,00 – escritura de compra e venda de fls. 42/48 – 20/06/2013, registrada na ficha 2, matrícula 91508 A, R-&, da Escritura de Compra no Cartório do 9º Ofício de Registro de Imóveis da Capital do Estado do Rio de Janeiro – RJ, prenotada em 24/06/2013 com o nº 1518804 à fl. 144, livro 1-1D da Escritura de Inteiro Teor – fls. 60/69) e o valor pelo qual o terreno foi integralizado na empresa Sacele RJ Participações CNPJ 18.063.930/0001-50 (R\$ 20.599.000,00 – Ata da Assembleia Geral Extraordinária – fls. 93/127, da qual consta que o fiscalizado comprou 899 ações do acionista majoritário, foi eleito diretor presidente, sendo que **a assembleia aprovou e ratificou a indicação da contratação de empresa especializada para elaborar Laudo de Avaliação do imóvel a ser conferido para integralização de aumento de capital pelo fiscalizado e sua esposa, e aprovou o Laudo emitido pelo valor de R\$ 20.599.000,00**).

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, com base legal nos dispositivos legais relacionados à fl. 517, entendendo o Fiscal Autuante que o **fiscalizado deliberadamente prestou informações falsas ao acrescentar para custo de aquisição do móvel sob análise, no quadro de Bens e Direitos, valores de débitos inscritos na dívida ativa do IPTU e não pagos até esta data**. E, ainda, que o mesmo agiu motivado pelo desejo de suprimir o imposto devido não apurando e recolhendo o ganho de capital sobre a diferença do custo de aquisição (R\$ 6.000.000,00) e de integralização (R\$ 20.599.000,00), com base legal nos dispositivos legais relacionados à fls. 550/551.

Em relação a multa qualificada consta, ainda, que o fiscalizado em sua DIRPF/2014 informou na declaração de bens e direitos, o terreno, objeto do ganho de capital ora apurado com valores zerados nas colunas “situação em 31/12/2012” e “situação em 31/12/2013”, em função da aquisição e alienação no mesmo ano e, na coluna “discriminação” detalha a integralização do imóvel, **mas não coloca o custo de aquisição (R\$ 6.000.000,00), transfere as ações da Sacele RJ Participações para a empresa Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda em 22/10/2013 pelo valor de R\$ 20.559.899,00, e R\$ 60.000,00 em TED, totalizando R\$ 20.619.899,00 e a totalidade das cotas transfere, antes de 31/12/2013 para o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles, que consta da coluna de bens “situação em 31/12/2013” no valor de R\$ 34.032.938,64**. E, até o ano-calendário de 2016(DIRPF/2017 – fls. 134/144) o valor de R\$ 14.599.000,00, correspondente a débitos inscritos em dívida ativa de IPTU e não pagos até esta data, está incluído no valor de R\$ 40.282.937,33 das cotas da empresa Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada através do processo nº 15586.720189/2017-41. (grifos acrescidos)

O recorrente foi cientificado do lançamento em 24/07/2017, pela via postal, (AR de e-fl. 561), e apresentou, em 15/08/2017, sua Impugnação (e-fls. 566/591), acompanhada dos documentos de e-fls. 596/613, na qual alegou o seguinte, conforme resumo feito pela decisão de piso:

#### BREVE SÍNTESE DOS FATOS

O lançamento é fundamentado no suposto e inexistente ganho de capital decorrente da alienação de um terreno de propriedade do impugnante, mediante a integralização ao capital social da pessoa jurídica, tendo a fiscalização constatado que a aquisição do imóvel se deu no valor de R\$ 6 milhões e considerado, equivocadamente, a integralização por R\$ 20,5 milhões.

Não há que se falar em ganho de capital, isto porque aproximadamente um ano antes da lavratura do presente auto de infração, em setembro de 2016, foi identificado o **erro material no Laudo de Avaliação do imóvel, oportunidade em que o impugnante promoveu as correções e retificações de todos os documentos necessários perante a Junta Comercial do Rio de Janeiro – JUCERJA (rerratificação de Ata Geral de Assembleia e DBE) e Receita Federal do Brasil (Documento Básico de Entrada no CNPJ), sendo R\$ 6 milhões o custo de aquisição do terreno e a alienação deste via integralização ao capital social tendo ocorrido pelo valor de R\$ 5 milhões.**

#### DO OBJETO DA AUTUAÇÃO

O lançamento pautou-se em meras presunções que se afastam dos fatos efetivamente ocorridos conforme se pode inferir do conjunto fático-probatório ora fornecido pelo contribuinte, pois a alienação do terreno via integralização se deu por valor inferior ao preço de aquisição.

#### DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS E DA INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL – IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL

Nos termos da escritura de compra e venda lavrada no 9º Ofício de Registro de Imóveis do Rio de Janeiro, Livro 1.091, fls. 124/125, Ato 103 (fls. 60/69 dos autos), o impugnante adquiriu no ano de 2013 o imóvel objeto da presente autuação mediante pagamento de R\$ 6 milhões.

O imóvel, como comprovado pelo contribuinte para a fiscalização, possuía uma **dívida de IPTU, no valor de R\$ 14 milhões, objeto de ação judicial nº 0028555-63.2016.8.19.0001, 12ª Vara da Fazenda Pública da Comarca da Capital do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na qual foi deferida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.**

Ao se tornar acionista da Empresa Sacele RJ Participações S.A., o impugnante integralizou o imóvel ao capital da pessoa jurídica pelo valor e R\$ 20.559.744,00 conforme Laudo de Avaliação elaborado por peritos qualificados. **Contudo a avaliação se deu com erro material tendo sido adicionado ao valor do terreno –**

**R\$ 6 milhões – o montante correspondente à dívida do IPTU vinculada ao imóvel.**

É inequívoco que este primeiro Laudo de Avaliação induziu o Contribuinte a erro refletindo ao bem imóvel um valor incompatível, sanado e retificado pelos mesmos peritos, quando esclarecida a questão inerente à dívida de IPTU pertencente ao terreno.

O suposto ganho de capital apontado pela Receita Federal do Brasil corresponde justamente ao débito de IPTU que se encontra vinculado ao imóvel, cujo valor o contribuinte terá que arcar se não lograr êxito na ação judicial, por se tratar de obrigação *propter rem*.

DA CORREÇÃO DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO IMÓVEL E DA RE-RATIFICAÇÃO DA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL NA EMPRESA SACELE RJ PARTICIPAÇÕES S.A.

Imperioso destacar as medidas adotadas que espelham a boa-fé do contribuinte e a inexistência de qualquer ganho de capital.

Tão logo foi constatado equívoco na avaliação do imóvel objeto da fiscalização, o contribuinte providenciou novo laudo, elaborado quase um ano antes da lavratura do auto de infração, com o preço real do imóvel por ele adquirido e posteriormente integralizado, R\$ 5.003.040,61, tendo sido corretamente deduzidos os débitos de IPTU pertencentes ao imóvel, os quais não representam acréscimo ou valorização do bem.

Munido da nova e correta avaliação do imóvel, o impugnante realizou Reratificação da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Empresa Sacele RJ Participações S.A., realizada em 18/09/2013, quando da integralização ao capital social e do seu ingresso como acionista de tal pessoa jurídica, reconhecendo o erro material inicialmente ocorrido na avaliação e determinando a alteração do valor do capital social da Empresa Sacele RJ Participações S.A. para o montante de R\$ 5.003.040,61 através da integralização do imóvel pertencente ao acionista então admitido, Wilson Borges Pereira IV.

Ciente da necessidade de validação e regularização da operação em comento junto aos órgãos oficiais, o impugnante comunicou a “re-ratificação” perante a JUCERJA e a Receita Federal do Brasil mediante DBE do CNPJ, em setembro de 2016, dez meses antes do lançamento que se deu em julho de 2017, demonstrando sua boa-fé.

A Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do impugnante, relativa ao ano-calendário de 2013, não foi objeto de retificação pois, como é sabido, durante a fase de fiscalização pela Receita Federal do Brasil, o contribuinte fica impedido de promover qualquer alteração em sua DIRPF.

Para verificação de tal informação, bastaria o Auditor Fiscal ter consultado o DBE da Empresa Sacele RJ Participações S.A., que desde setembro de 2016 aponta o

seu capital social de aproximadamente R\$ 5 milhões e não o valor equivocadamente informado de R\$ 20,5 milhões.

#### DA ILEGAL E ARBITRÁRIA IMPUTAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA DE 150%

A partir de dois únicos e breves parágrafos, o Relatório de Constatação Fiscal justifica, superficialmente, uma suposta e eventual tentativa do Contribuinte em suprimir informações ao Fisco se eximir do pagamento do tributo devido em decorrência da integralização do imóvel aqui tratado.

Ocorre, todavia, que foi informada na DIRPF/2014 do impugnante, tanto a aquisição do imóvel quanto a integralização deste ao capital da Empresa Sacele RJ Participações S.A., o que por si só, descaracteriza qualquer intuito doloso.

Logo, mero lapso quanto à avaliação do imóvel não justifica a imputação de penalidade tão severa e desproporcional, sobretudo por inexistir, na prática, qualquer ganho de capital com a integralização do bem na pessoa jurídica.

A aplicação da multa de ofício qualificada em 150% se justifica, apenas, em casos de conduta intencional de sonegação, fraude ou conluio previstos nos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964, exigindo a lei que o intuito de fraude seja evidente, cabendo à autoridade fiscal o ônus de apresentar as provas irrefutáveis da conduta configurada. Note-se, que em nenhuma passagem da autuação fiscal o Auditor mencionou ou comprovou a prática de quaisquer elementos previstos nos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964 que pudessem justificar tal penalidade de 150%, ou seja, não restou comprovado eventual dolo, intuito de retardar ou impedir a fiscalização, etc.

A partir da leitura do Relatório de Constatação Fiscal percebe-se que todas as intimações recebidas foram prontamente atendidas pelo Contribuinte, que em nenhum momento se absteve de prestar todos os esclarecimentos solicitados pela Receita Federal do Brasil, apresentando, ainda, vasta documentação relativa a operação que deu ensejo ao lançamento.

A Súmula CARF nº 14 e a Súmula CARF nº 25 (vinculante), tem por objeto afastar a aplicação da multa de ofício qualificada quando o Fisco não comprova a efetiva ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964, cuja essência aplica-se também em hipóteses que versam sobre apuração de ganho de capital, como é o caso dos autos, por se tratar de natureza similar.

Considerando (1) a inexistência de qualquer intuito do contribuinte em retardar ou impedir a fiscalização, tendo atendido todas as intimações recebidas, (2) a ausência de omissão de informações ao Fisco sendo certo que tanto a aquisição do imóvel como a sua posterior integralização deste ao capital social da pessoa jurídica foram inseridas em sua DIRPF; (3) a apresentação da re-ratificação da Ata de Assembleia Geral da empresa Sacele RJ Participações S.A., perante a JUCERJA e a RFB quase um ano antes da lavratura do auto de infração, comprovando equívoco no laudo de avaliação e (4) a falta de comprovação acerca da real e efetiva conduta praticada pelo Contribuinte com suposto intuito de dolo, fraude

ou conluio, sendo certo que o relatório fiscal é meramente especulativo e superficial; não há como prosperar a pretensão da fiscalização que presumiu a prática de conduta inexistente na hipótese dos autos, desconsiderando, sobretudo, a inexistência de ganho de capital e a regularização do valor da integralização do capital na Empresa Sacele RJ Participações S.A. antes do lançamento (transcreve acórdãos do CARF).

Não restando fundamentada a aplicação da multa qualificada de 150%, deve-se adotar a máxima in dúbio pro reo, conforme prevê o inciso III do Código Tributário Nacional.

#### DO PRINCÍPIO DA VERDADE REAL E MATERIAL – INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE GANHO DE CAPITAL

Objetivando garantir o que chamamos de Justiça Fiscal, deve-se zelar pelo Princípio da Verdade Material, que decorre do Princípio da Legalidade e também do Princípio da Igualdade.

Na hipótese dos autos, toda a documentação anexa – acompanhada do contexto fático demonstrado acima – busca corroborar a inexistência de ganho de capital presumido pela fiscalização, além de refletir a realidade dos fatos, sendo que o Princípio da Verdade Material emana orientação no sentido de que deverão ser considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido observados anteriormente (transcreve doutrina).

Não pode ser desconsiderado o instrumento de Re-ratificação da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Empresa Sacele RJ Participações S.A., o qual comprova que a integralização do capital social da pessoa jurídica se deu no montante de R\$ 5 milhões, inferior, portanto, ao custo de aquisição do bem imóvel.

Além disso, o novo Laudo de Avaliação sanou o lapso cometido inicialmente quando da avaliação do terreno, de modo a comprovar que o imóvel, em verdade, possui uma dívida de mais de R\$ 14 milhões, quantia esta que não representa ganho de capital.

Neste diapasão, frente ao contexto fático ora despendido, acompanhado de toda a documentação suporte apresentada solicita o cancelamento do crédito tributário.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DA DIRPF DURANTE A FISCALIZAÇÃO

Apenas e tão somente pelo fato do sistema da Receita Federal do Brasil não permitir a retificação da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física após iniciado o procedimento de fiscalização, a DIRPF/2014 permaneceu sem nenhuma alteração das informações inicialmente transmitidas ao Fisco as quais se encontravam induzidas a erro após a primeira e equivocada avaliação do imóvel integralizado.

**DOS PEDIDOS**

Requer o Contribuinte que a impugnação seja julgada procedente declarando-se a inexistência do ganho de capital apurado, cancelando-se o crédito tributário lançado e, na remota hipótese de assim não entender esta Colenda Turma Julgadora, requer a redução da multa de ofício qualificada de 150% imputando-se a regra geral, 75%, eis que não restou comprovada qualquer intuito de dolo, fraude ou conduta de omissão de informações ao Fisco.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 16-80.967 (e-fls. 620/632), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM IMÓVEL.

Configura alienação, para efeito de apuração do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital, a transferência de imóvel de pessoa física a pessoa jurídica, a título de integralização de capital.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A comprovação de que o contribuinte agiu de forma dolosa com o fim de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária implica a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, em 20/12/2017, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 637) e apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 641/673), em 09/01/2018, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

**1. Admissibilidade**

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

## 2. Do Ganho de Capital

A fiscalização apurou que o contribuinte teria adquirido o imóvel por R\$ 6 milhões e que o teria alineado, via integralização de capital na empresa Sacele RJ Participações S/A, da qual se tornou acionista em 2013, pelo valor de R\$ 20.559.000,00. Em razão da diferença apurada, foi lançado o IR incidente sobre o ganho de capital não declarado e não pago.

O sujeito passivo argumenta que tal lançamento teria sido equivocado e que a fiscalização teria partido de uma presunção errônea. Alega que não houve ganho de capital pois a integralização do terreno ao capital social da empresa se deu pela quantia de R\$ 5.000.000,00, ou seja, valor inferior ao valor da aquisição, e que tendo sido identificado **erro material no Laudo de Avaliação e promovida as correções e retificações de todos os documentos necessários perante a Junta Comercial do Rio de Janeiro – JUCERJA (re-ratificação de Ata Geral de Assembleia) e Receita Federal do Brasil (Documento Básico de Entrada no CNPJ), aproximadamente um ano antes da lavratura do autos de infração**, setembro de 2016.

O argumento foi levado à análise da DRJ, que julgou a Impugnação improcedente, conforme se vê pelo trecho abaixo:

Ainda que a retificação do Laudo de Avaliação e da Ata Geral de Assembleia (protocolizada na JUCERLA em 05/09/2016 – fls. 597/599), pudesse surtir efeitos para a invalidação do lançamento ora guerreado, o que não seria possível, já que **o contribuinte estava com a espontaneidade excluída devido à ciência do Termo de Início da Fiscalização ocorrida em 15/07/2016**, constata-se que o fato gerador do ganho de capital ocorreu em 18/09/2013, quando da integralização do terreno ao capital social da Sacele RJ Participações S. A., que o foi pelo valor de R\$ R\$ 20.559.000,00 (Re-ratificação da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Empresa Sacele RJ Participações S.A., realizada em 18/09/2013 – registrada na JUCERLA em 08/11/2013 – fls. 77/81 e matrícula do imóvel de fls. 60/66), sendo esse o valor da alienação.

**Quando da retificação do Laudo de Avaliação e da Ata Geral de Assembleia, em setembro de 2016, já havia ocorrido, no próprio ano de 2013, a transferência das ações da Sacele RJ Participações para o Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda(em 22/10/2013) pelo valor de R\$ 20.559.899,00, e R\$ 60.000,00 em TED, e, antes de dezembro de 2013, a transferência da totalidade das cotas do Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda, para o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles, que consta da coluna de bens “situação em 31/12/2013” no valor de R\$ 34.032.938,64, destacando-se, ainda, que o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles, consta da declaração de bens da DIRPF/2017, no valor de R\$ 40.282.937,33 (fl. 138).**

**Dessa forma, não resta qualquer dúvida de que o terreno objeto da autuação, adquirido pelo contribuinte pelo valor de R\$ 6.000.000,00, foi integralizado ao capital social da empresa Sacele RJ Participações S. A., pelo valor de R\$ R\$ 20.559.000,00, em 18/09/2013, data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital apurado.**

Assim não há reparos a fazer no procedimento da fiscalização na apuração do imposto incidente sobre o ganho de capital ora em análise, calculado à alíquota de 15%, nos termos do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, conforme sua redação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Como bem destacado pela fiscalização, a empresa Sacele promoveu alterações nos documentos de integralização do imóvel na empresa, **quando o contribuinte já estava sob a égide da investigação tributária.**

O contribuinte alega que não foi ele que realizou a retificação e sim a empresa Sacele, razão pela qual não há que se falar em ausência de espontaneidade, porque não foi o recorrente que promoveu a alteração de sua Declaração de Imposto de Renda.

Tal argumento não se sustenta, porque o próprio recorrente deixou de declarar o valor do imóvel em sua Declaração de Imposto de Renda, numa estratégia deliberada de omitir o ganho de capital. Ademais, como bem destacado pela decisão de piso, o Decreto nº. 70.235/72 afasta a espontaneidade de **todos os envolvidos na infração**, o que inclui a empresa Sacele:

Nesse contexto, há que se observar a disposição do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

(...)” (Grifei)

Pela norma legal, praticado o ato de ofício, no caso consubstanciado pelo Termo de Início de Fiscalização datado de 13/07/2016, (fls. 13/14), recebido em 15/07/2016 (AR de fl. 15), houve exclusão de espontaneidade do sujeito passivo e, independente de intimação, dos demais envolvidos na infração verificada.

Ao contrário do que sustenta o recorrente, a fiscalização não partiu de uma premissa equivocada, ou de uma presunção, partiu-se dos documentos e das operações realizadas pelo sujeito passivo na época. Ora, se realmente se tivesse se tratado de erro material, e o sujeito passivo tivesse promovido a retificação na época em que ocorreram as operações, ou seja, ainda em 2013, a fiscalização, certamente, teria considerado tais efeitos. Porém, o contribuinte não só

deixou de declarar os dados do imóvel em sua DAA, quanto esperou, até ser fiscalizado, para então promover a tal retificação, que em 2016, já não tinha qualquer efeito patrimonial.

As operações subsequentes mostram que o efeito da integralização do imóvel na empresa Sacele não poderia ter sido outro senão o de R\$ 20.559.000,00, pois impactou a transferência das ações da Sacele RJ Participações para o Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda (em 22/10/2013) pelo valor de **R\$ 20.559.899,00**, e **R\$ 60.000,00** em TED, e, antes de dezembro de 2013, impactou também uma terceira operação, **a transferência da totalidade das cotas do Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda, para o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles**, que consta da coluna de bens “situação em 31/12/2013” no valor de R\$ 34.032.938,64, destacando-se, ainda, que o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles, consta da declaração de bens da DIRPF/2017, no valor de R\$ 40.282.937,33 (e-fl. 138).

Sendo assim, não se trata de qualquer presunção, ou premissa equivocada. A fiscalização partiu dos fatos devidamente registrados tendo apurado devidamente o ganho de capital que o sujeito passivo teve com o imóvel e a sua integralização na empresa em 2013.

Diante do exposto, não vejo reparos a se fazer na decisão de piso.

### 3. Multa Qualificada

No que diz respeito à multa de ofício, como se viu, foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e o recorrente alega que não teria ficado comprovada conduta dolosa e fraudulenta a ensejar a sua aplicação. Alega, ainda, que a multa seria ilegal e arbitrária.

Da leitura do Termo de Constatação Fiscal, verifica-se que a multa qualificada foi justificada pela estratégia adotada pelo contribuinte para omitir e dificultar a apuração do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital que ele teria tido com o imóvel

A leitura do trecho abaixo esclarece:

“...observe-se que o fiscalizado, ao apresentar DIRPF Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2013 exercício 2014 (documento de fls. 02/12) nº quadro de “Bens e Direitos” informa a coluna “situação em 31/12/2013” com valores zerados, em função da aquisição e alienação terem sido realizados nº mesmo ano-calendário.

Na coluna de “discriminação” o fiscalizado descreve a compra do imóvel junto a empresa Marca Engenharia em 20/06/2013, mas não informa o valor de aquisição de R\$6.000.000,00.

Ainda na coluna “discriminação”, detalha a incorporação do imóvel em questão do fiscalizado, pessoa física, para integralização de capital da Sacele RJ Participações, em 22/10/2013. Transfere as ações desta empresa para Pescara Fundo de Investimento Imobiliário Ltda. Ainda no final do ano, em menos de 2

meses, transfere as cotas da Pesca Fundo de Investimentos Imobiliários Ltda, para o Fundo de Investimento Multimercado Créd. Privado Versailles.

Veja que o valor a ser integralizado teria que ser de R\$6.000.000,00 e ser informado em sua DIRPF desde o ano-calendário de 2013 ... Ocorre que até o ano-calendário de 2016, conforme DIRPF ano-calendário 2016, exercício 2017(doc. de fls.134/144) este valor consta acrescido de R\$ R\$14.559.000,00, valores que correspondem a débitos inscritos em dívida ativa de IPTU e não pagos até esta data. Este valor está incluído no valor de 40.282.937,33 como cotas da empresa do Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado Versailles, constante quadro abaixo.

De feito, o fiscalizado, deliberadamente, prestou informações falsas, ao acrescentar para custo de aquisição do imóvel sob análise no quadro de “Bens e Direitos “valores de débitos inscritos na dívida ativa do IPTU e não pagos até esta data.

Restou comprovado que o contribuinte agiu motivado pelo desejo de suprimir o imposto que seria devido. Por essa razão e pela convicção formada quanto à intenção do contribuinte em se eximir dos tributos devidos por meios defesos em lei, qualificou-se a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento).”(grifos acrescidos)

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização, reafirmando a presença do dolo, que justificou a qualificação da penalidade:

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, com a redação dada pela Lei nº 7.209, de 1984 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

(...)

Dessa forma, em relação à omissão de ganhos de capital decorrente da integralização do imóvel, restou devidamente comprovado nos autos que o contribuinte promoveu ação dolosa, ao não informar o custo de aquisição, adicionando a este o valor da dívida de IPTU ajuizada para informar o custo de alienação (valor de integralização), sem demonstrar a apuração do ganho de capital, impedindo ou retardando o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária, visando não recolher o ganho de capital apurado na ação fiscal.

Há, assim, evidências atestando que não houve por parte do impugnante um mero erro de fato ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, mas, sim, a real intenção de se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Destarte, em que pesem os argumentos do impugnante, no caso em comento, consideram-se preenchidos os pressupostos da legislação que rege a matéria, devendo ser mantida a multa qualificada de 150% sobre o imposto incidente sobre o ganho de capital.

É de se esclarecer que o disposto no artigo 112, inciso III do Código Tributário Nacional, não tem aplicação no caso dos autos, pois só tem lugar no caso de dúvida, estando correta a qualificação da multa, como explicitado acima.

Entendo que a qualificação da penalidade encontra respaldo legal e os fatos descritos evidenciam a atuação fraudulenta e dolosa do recorrente.

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964” Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. **É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.**

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. A simulação e o conluio ficaram demonstradas pela fiscalização e também a conduta dolosa do recorrente, que deixou de incluir os valores da aquisição do imóvel em sua DAA para ocultar o ganho de capital que teve com a operação, de modo que, entendo que a multa qualificada deve ser mantida.

Contudo, é necessário verificar se cabe algum ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

**Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.**

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

#### **4. Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**