



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720258/2016-80
ACÓRDÃO	2201-012.376 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA JOSE PEIXOTO DE CAMPOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

IRPF. REGIME DE CAIXA. DECADÊNCIA.

A incidência do IRPF ocorre sob o regime de caixa, é dizer, no momento da efetiva percepção dos rendimentos.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I DO CTN.

O lapso de tempo para a constituição do crédito tributário, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade da decisão recorrida por ausência de análise de teses defensivas, uma vez que o acórdão de primeira instância enfrentou expressamente a alegação de presunção indevida.

VALOR DA OPERAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA. LEGITIMIDADE DA PERÍCIA.

Inverossímil a alegação de antecipação de legítima na transferência de cotas sociais entre irmãos, sem demonstração de patrimônio suficiente do alienante ou observância dos limites do art. 549 do Código Civil. Ausentes elementos que indiquem liberalidade lícita, correta a requalificação do negócio e o arbitramento do valor real das cotas, nos termos do art. 148 do CTN.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Mantida a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, diante da comprovação de conduta dolosa do contribuinte, que simulou a venda de cotas sociais por valor irrisório para ocultar acréscimo

patrimonial decorrente de aquisição de imóvel rural de elevado valor, valendo-se de fraude e falsidade ideológica.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Superveniente alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 impõe, aos processos não definitivamente julgados, a aplicação da penalidade menos severa. Na inexistência de reincidência, reduz-se a multa qualificada para 100%, aplicando-se de ofício a retroatividade benigna, permanecendo a multa de 150% apenas para hipóteses legais de reincidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Sala de Sessões, em 23 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Trata o presente processo sobre exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao ano-calendário 2012, mediante **Auto de Infração** (fls. 1.628 a 1.633).

A infração foi Acréscimo Patrimonial a Descoberto (fl. 1629), descrita como *Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações*

sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Houve aplicação de multa de 150%.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 1.539 a 1.626) detalha que:

7.5 LAUDO DE AVALIAÇÃO REFERENTE À FAZENDA RIO VERMELHO

Das análises anteriores (Itens 7.1 a 7.4), conclui-se que a avaliação das 245.000 quotas da empresa R.V., transferidas do Sr. Geraldo Antônio Peixoto para a contribuinte fiscalizada Sra. Maria José, pelo valor de R\$ 245.000,00, não merece fé, tendo em vista que representa menos do que 10% do real valor de mercado. Portanto, cabe a esta Fiscalização o arbitramento, conforme determina o art. 148 do CTN¹.

Assim, a Receita Federal do Brasil, através de sua Superintendência da Receita Federal em São Paulo-SRRF/08, solicitou à empresa Rede All Eireli, CNPJ 02.564.301/0001-73, um LAUDO DE AVALIAÇÃO referente à Fazenda Rio Vermelho, com o objetivo de Determinação de seu Valor de Mercado para Alienação em Outubro do Ano de 2010. Referido instrumento, datado de 23 de dezembro de 2014 encontra-se às fls. 905/929. Segue, abaixo, a transcrição do Item "VII) ENCERRAMENTO":

"VALOR DE MERCADO DEFLACIONADO Apuramos o valor de R\$ 7.144.540,72 (Sete milhões cento e quarenta e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e setenta e dois centavos), ou seja, R\$ 7.296,90 o hectare, na data base Outubro/2010, referente a 979,12 hectares da Fazenda Rio Vermelho, localizada no Município de Gália/SP (81,99% da área total de 1.194,20 hectares = 979,12 hectares), conforme cópia da matrícula nº 6.462 livro 2 do Registro de Imóveis da Comarca de Garça - SP."

Referido Laudo, elaborado em 24 páginas ao todo, além do documento de aquisição, traz a metodologia utilizada para a aferição do preço.

Portanto, o valor da participação da empresa RV na Fazenda Rio Vermelho (81,99%) corresponde a R\$ 7.144.540,72 (sete milhões, cento e quarenta e quatro mil, quinhentos e quarenta reais, e setenta e dois centavos).

7.6 REAL VALOR DAS 245.000 COTAS DA EMPRESA RV

7.6.1 Conforme visto anteriormente (Item 5.16), a empresa R.V. apresentava o seguinte balanço em 15/10/2010: (...)

A partir do Laudo de Avaliação (fls. 905/929), será atribuído o valor de R\$ 7.144.540,72 para a Fazenda Rio Vermelho. Portanto, deverá ser incluída mais uma conta no Ativo do Balanço, denominada "Diferença entre Laudo de Avaliação

¹ Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrárá aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

e o valor contabilizado", de R\$ 6.898.640,72 (R\$ 7.144.540,72 - R\$ 245.900,00). A partir dessa informação, o novo balanço em 15/10/2010 será o seguinte: (...)

Tendo em vista a falta de apresentação de documentos quanto aos valores referentes às contas contábeis "Caixa", "Banco" e "Aplicações Financeiras", estes valores não serão considerados por esta Fiscalização, situação mais benéfica à contribuinte. Portanto **o ativo da empresa RV será representada apenas pela Fazenda Rio Vermelho, no valor de R\$ 7.144.540,72** (sete milhões, cento e quarenta e quatro mil, quinhentos e quarenta reais, e setenta e dois centavos).

O capital social da empresa R.V. está representado por 250.000 cotas, ou seja, o valor de cada cota equivale a R\$ 28,5782 (R\$ 7.144.540,72 / 250.000 cotas).

Do acima exposto, **o valor das 245.000 cotas transferidas do Sr. Geraldo para a contribuinte fiscalizada Maria José correspondem, em 15/10/2010, a R\$ 7.001.659,00 (245.000 cotas x R\$ 28,5782 por cota), em razão do ajuste do valor da Fazenda Rio Vermelho, conforme Laudo de Avaliação acima apresentado.**

Tendo em vista a necessidade de arbitramento por esta Fiscalização, as 245.000 quotas negociadas entre o Sr. Geraldo Antônio Peixoto e a contribuinte fiscalizada Maria José, terão como base, para esta Fiscalização, o valor de R\$ 7.001.649,91 (sete milhões e mil seiscientos e quarenta e nove reais e noventa e um centavos).

Considerando que a contribuinte fiscalizada Maria José já demonstrou (fls. 221/223) o pagamento de parte desse valor, no total de R\$ 313.569,27 (trezentos e treze mil, quinhentos e sessenta e nove reais e vinte e sete centavos), valor esse composto pelo valor principal, de R\$ 245.000,00, pago em 08/11/2012 (conforme cheque à fl. 221), pelos juros, de R\$ 69.088,22, pagos em 12/11/2012 (conforme recibo à fl. 223), e devolução de R\$ 518,95, em 12/11/2012 (fl. 222), a Fiscalização irá inserir a diferença de R\$ 6.688.080,64 (R\$ 7.001.649,91 - R\$ 313.569,27) em DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES na Linha 37 ("Aquisição de Bens e Direitos - AJUSTE ref. à Aquisição de Cotas da Empresa RV") do FLUXO DE CAIXA (analisado no Item 7 adiante), no mês de novembro/2012, pelos seguintes fatos, conforme abaixo demonstrado:

- a) A Fiscalização ignora a data do seu efetivo dispêndio referente à diferença (R\$ 6.688.080,64), tendo em vista que, **embora as cotas tenham sido negociadas em 15/10/2010, os pagamentos do valor principal e dos juros ocorreram somente em novembro de 2012**, conforme já analisado anteriormente; e
- b) Por ser o procedimento mais benéfico à contribuinte.

O Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho encontra-se nas fls. 905/929.

O contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 1.655 a 1.685). São seus argumentos:

- a) A recorrente adquiriu as cotas da empresa RV Assessoria em 15/10/2010, e a Fazenda desqualificou o valor da operação, dado que seria inferior ao valor da Fazenda de propriedade da pessoa jurídica transacionada (fl. 1657);

- b) A Fazenda concluiu que o valor de mercado das cotas da empresa deveria ser majorado, mesmo não tendo encontrado qualquer pagamento não declarado, tendo reconsiderado o valor sem qualquer laudo ou trabalho técnico (fl. 1657);
- c) É inviável trazer a valor de mercado o preço de uma operação havida entre irmãos, dado o caráter familiar (fl. 1659);
- d) Não há presunção legal aplicável à hipótese para gerar tributação da renda (fl. 1664);
- e) Houve erro na fixação da data da ocorrência do fato gerador do tributo (fl. 1665), o que implica na nulidade do auto de infração (fl. 1671);
- f) A reavaliação do imóvel foi imprestável (fl. 1672);
- g) Houve erro na forma de avaliação de mercado das cotas da empresa (fl. 1674);
- h) Houve decadência (fl. 1677);
- i) A multa não poderia ter sido agravada (fl. 1679).

Requereu juntada de laudo de avaliação do imóvel rural – “Parecer Técnico do Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho” (fls. 1.714 a 1.726).

O **Despacho 90** – 6ª Turma da DRJ/FOR (fl. 1.748 a 1.756), em 31/08/2017, determinou a realização da diligência:

(fl. 1.755) Assim, **para fins de esclarecimento do teor do Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho, impõe-se a necessidade de converter o julgamento em diligência.** Com base nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevalece no processo administrativo tributário o princípio de que as partes devem dar os fatos ao julgador para que ele possa exercer sua função de dizer qual o direito aplicável ao caso concreto. Os demais itens da impugnação serão examinados após o retorno desta diligência.

A Rede All Eireli – EPP foi intimada em 10/10/2017 (fl. 1.801).

A **Manifestação** (fl. 1.879 a 1.897) de Maria José Peixoto de Campos, em 12/12/2017, em resposta à diligência determinada, reiterou as razões de sua defesa, discorrendo sobre a falta de liquidez e certeza na determinação da matéria tributável (fl. 1.880), dado que o negócio de aquisição da fazenda não se deu pelo valor afirmado no laudo do perito da Receita Federal. Isso porque a fazenda foi incorporada ao patrimônio de uma empresa, cujas cotas foram transferidas ao patrimônio da recorrente em valor diferente do valor de mercado, sob fundamento da livre iniciativa do alienante.

Além disso, a metodologia empregada pela perícia foi questionada, considerando-se que: a) Não houve menção de visita do perito ao imóvel; b) Não houve menção a características próprias do imóvel rural avaliado; c) A metodologia empregada, de comparação com imóveis e comparação do valor do imóvel por aplicação de índices de deflação, desconsidera o

descolamento entre inflação e valor da terra, violando normas específicas de perícias sobre imóveis rurais.

O Acórdão 08-42.335 – 6^a Turma da DRJ/FOR (fl. 1.948-1.977), em Sessão de 13/03/2018, julgou a impugnação procedente em parte. Essas foram suas razões:

- a) O fato gerador se deu com o pagamento, e a obrigação de pagar só surgiu após 30/10/2012, de forma que não houve decadência (fl. 1961);
- b) A presunção empregada foi legítima (fl. 1963);
- c) Não é crível que a transação entre os irmãos tenha se dado com condições privilegiadas, de forma que a operação deve ser considerada sob os termos do mercado (fl. 1964);
- d) O laudo de avaliação da Fazenda foi afastado, tendo sido aproveitado o laudo acostado pelo contribuinte às fls. 1900 a 1912, de forma que falta interesse à parte para contestar o valor do imóvel, haja vista que este foi definido por ela própria (fl. 1965);
- e) Quanto à avaliação do valor de mercado das cotas da empresa, o RIR 1999 só é aplicável até o referido ano, de forma que deve ser mantida a lógica da fazenda de que o valor de mercado da sociedade corresponde, no mínimo, ao valor do imóvel rural somado com as disponibilidades financeiras, tendo em vista a ausência de “contas a pagar” (fl. 1972);
- f) A qualificação da multa deve ser mantida, dado que houve dolo para recolher menos tributos (fl. 1974).

A contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 1.988) em que narra o que segue.

Sobre a autuação sofrida, resume a exigência do IR e da multa de ofício agravada decorrente da variação patrimonial incompatível com seus rendimentos em 2012. Que no curso da investigação fiscal foi levantado sigilo bancário.

A fiscalização recaiu sobre a aquisição de cotas da empresa RV Assessoria em 15/10/2010, formalizada em *alteração de contrato social da RV Assessoria*, que determinava que as cotas vendidas eram transferidas no mesmo ato e *incorporadas ao patrimônio de Maria José Peixoto Campos*. Dada a transferência pelo valor nominal, o fisco não concordou com tal aquisição.

Isto porque *não haveria motivos que justificassem que Geraldo, irmão de Maria José, alienasse cotas de empresa por valores nominais*, sobretudo pelo fato de que a empresa RV possuía como principal ativo uma propriedade rural (Rio Vermelho), a qual valeria no mercado mais do que o recebido pelas cotas.

O novo valor de cotas da RV, estimado pelo fisco, foi imputado diretamente ao patrimônio de Maria José, proporcionalmente às cotas adquiridas, impondo IR e multa de ofício agravada (fraude na aquisição de imóveis rurais).

Afirma que o Fisco silencia sobre a evidência de pagamentos pela aquisição das cotas da empresa RV pelo suposto valor de mercado.

O Fisco também desconsiderou a data de ingresso das cotas no patrimônio de Maria José, postergando-a (fl. 1.992).

O contrato foi firmado na Junta Comercial em 15/10/2010, prevendo a imediata cessão de cotas, enquanto o Fisco entendeu que o acréscimo patrimonial ocorreu em 30/10/2012. Ao adquirir as cotas da sociedade Maria José assumira dívida para com o irmão, tendo terminado de pagar pelas cotas adquiridas em dezembro/2012.

(fl. 1.993) Finalmente, é auto de infração lavrado quando já ocorrida a **decadência**, vez que o suposto acréscimo patrimonial pela incorporação de cotas ao patrimônio de Maria José ocorreu em 15/10/2010, tendo sido o auto de infração cientificado ao contribuinte somente em 13/12/2016.

Apresentada a impugnação, sobreveio decisão determinando a **Conversão do julgamento em diligência** (fl. 1.094) para que a empresa Rede All Eireli – EPP esclarecesse pontos contraditados pela defesa.

(fl. 1.994) Isso porque se apontou uma série de falhas de metodologia do laudo técnico, notadamente a falta de visita ao imóvel, falta de avaliação de condições peculiares da terra avaliada e, fundamentalmente, falta de paradigmas para comparação válida, bem como inviabilidade de critério de atualização de valore utilizados pelo laudo do fisco ante a ausência de paradigmas de comparação contemporâneos à data em que a fazenda deveria ter sido avaliada. (...)

Juntou a então defendantе manifestação, refutando novamente a metodologia de avaliação do fisco e juntando ao processo (de boa-fé) um laudo de avaliação do imóvel, às fls. 1900 e seguintes.

No julgamento de 1ª instância, o órgão julgador desprezou a data da ocorrência de 15/10/2010, considerando somente os pagamentos de 2012; considerou a variação patrimonial a descoberto sem que se tivesse utilizado de presunção; desprezou os valores do negócio; considerou falta de motivação no negócio; e finalmente:

(fl. 1.995) (v) Embora julgassem imprestável por uma série de critérios a prova fundamental da autuação (qual seja, a estimativa do valor do bem realizada por laudo da Receita Federal), não cancelou, mas reduziu o auto de infração, adotando como valor de mercado das cotas da empresa RV o valor de avaliação do laudo trazido pela defendantе.

a) Eventual acréscimo patrimonial consolidar-se-ia na data da aquisição das cotas (15/10/2010), o que atrairia a **decadência** mesmo sob a regra do art. 173, I, do CTN.

b) Nulidade da decisão de 1ª instância por não *não haver qualquer tributação de acréscimo patrimonial em si, pretendendo o fisco, em realidade, que incida sobre o caso uma presunção de receita omitida da tributação, verificada a partir de um acréscimo patrimonial não suportado pela renda declarada pelo contribuinte* (fl. 1997 e 1998).

c) A fiscalização desprezou os valores reais da operação entre irmãos (fl. 1998), presumindo acréscimo patrimonial superior sem qualquer pagamento suplementar comprovado (apesar da quebra de sigilo bancário).

d) Inviabilidade de trazer a valor de mercado o preço da operação havida entre irmãos (fl. 2000).

e) O caso mais se assemelharia a uma antecipação de legado do que a uma venda subfaturada (fl. 2002).

f) Vício de motivação por resumo excessivo do auto de infração e o termo de verificação fiscal do TDPF 0810900-2016-00146-7 (fl. 2.003).

g) Subsidiariamente, que a multa de ofício de minorada, cancelando-se o agravamento da multa (fl. 2.018).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Cientificada em 08/05/2018 (fl. 1983), a recorrente interpôs recurso voluntário em 30/05/2018 (fl. 1988). Tempestivo o recurso, portanto.

2. Decadência.

Alega a contribuinte que a decisão de primeira instância desprezou a data da ocorrência do negócio de alienação de cotas e da incorporação das cotas, ocorrido em 15/10/2010, **tendo considerado a data dos pagamentos realizados em novembro e dezembro de 2012 (fl. 1995 e 1996)**. Caso tivesse sido considerada a data de 15/10/2010, teria se operado a decadência, dado que a ciência do contribuinte da lavratura do auto de infração teria se dado em 13/12/2016:

(fl. 1.996) Ocorre, diferente do que tenta fazer parecer o Fisco e do que aceitou a decisão recorrida, a variação patrimonial da qual resultaria eventual tributação de renda da Sra. Maria José não ocorreu em 2012, mas em 15/10/2010, estando, se tributável, alcançada pela decadência quando do lançamento havido em 12/12/2016.

A alienação de cotas da empresa RV ocorreu em 15 de outubro de 2010, **sendo tais cotas imediatamente transferidas e incorporadas ao patrimônio de Maria José**. Assim se percebe por contrato devidamente registrado na Junta Comercial, sem condição suspensiva que impedissey Maria José de, desde 15/10/2010, usar, fruir e dispor das cotas na condição de proprietária.

No momento da transferência das cotas, pois, incorpora-se o seu valor ao patrimônio de Maria José. Daí porque, no momento da alteração do contrato social da empresa RV já existiu um aumento patrimonial da Sra. Maria José. Analisemos, a propósito, qual o valor de bens que Maria José adquiriu e quanto se obrigou a pagar pelas cotas. Há três momentos patrimoniais distintos de Maria José a se considerar para fins de avaliar o conteúdo do auto de infração e sua adequação quanto à data do fato gerador nele contida. São eles:

Momento 01: Até 15/10/2010, Maria José não tinha cotas da empresa (nem pretensão remota de usufruir economicamente do imóvel que integrava o patrimônio da empresa). Também não possuía dívidas para com seu irmão.

Momento 02: Em 15/10/2010, Maria José adquire cotas da empresa RV, incorporando-as a seu pátomônio. Assume, concomitantemente, passivo correspondente à obrigação e pagar R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais pelas cotas adquiridas).

Haveria, nesse momento, pois, acréscimo patrimonial correspondente à diferença entre a dívida assumida e o suposto real valor que deveriam ter as cotas, tudo segundo a lógica fiscal de reavaliar o imóvel rural que integrava o patrimônio da pessoa jurídica cujas cotas foram incorporadas ao patrimônio de Maria José.

Momento 03: Em novembro de 2012, Maria José paga a dívida assumida, continuando com as cotas da empresa. Reduziu, portanto uma dívida registrada por R\$ 245.000,00, sacrificando, concomitantemente, de seu patrimônio, montante idêntico. Por tal razão, não ocorreu qualquer acréscimo patrimonial no momento 03, não havendo, por conseguinte, que se cogitar de fato gerador do LR. em 2012. Exposto que o documento de alteração do contrato social da RV Assessoria, datado de 15/10/2010, dá conta da imediata cessão de cotas para Maria José é essa a data em que ocorre o acréscimo patrimonial sobre o qual o fisco deveria impor eventual tributação renda. A data do fato gerador no auto de infração, portanto, deveria ser outubro de 2010 e não 2012, como indicou o fisco. Ocorreu, pois, decadência tributária na espécie, vez que, ainda que contada pelo artigo 173, I do CTN, a decadência teria tido seu lapso iniciado em 1º de janeiro de 2011 e encerrado em 31/12/2015.

A justificativa da 1^a instância foi de que a incidência do Imposto de Renda é sob o regime de caixa:

Isso porque é pacífico o entendimento no sentido de que a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF se dá sob o **regime de caixa**, ou seja, a incidência ocorre no momento da efetiva percepção dos rendimentos (Lei nº 7.713/1998, art. 2º; Lei nº 8.134/1990, arts. 2º e 3º e Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, art. 2º, §2º, e art. 38, parágrafo único):

Lei nº 8.134/1990

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

11. Portanto, a data da alienação das cotas só seria o momento da ocorrência do fato gerador se a apuração do IRPF fosse regida pelo regime de competência, o que, conforme visto acima, não é o caso.

A controvérsia gira em torno do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física (ganho de capital) decorrente da alienação de cotas — se em 15/10/2010 (data da assinatura e registro do contrato de cessão de cotas) ou em 2012, quando houve o pagamento efetivo do preço. O argumento da contribuinte confunde o momento da aquisição patrimonial (contrato de 2010) com o momento da percepção de rendimento (pagamento em 2012).

No regime jurídico do IRPF, a tributação incide apenas sobre a renda efetivamente percebida, não sobre variações patrimoniais potenciais. Não assiste razão à contribuinte. O fato gerador ocorreu em 2012, e o lançamento de 2016 é tempestivo.

No mais, há a impossibilidade de se aplicar o art. 150, §4º do CTN, dada a ressalva constante no artigo — “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Dada a conduta dolosa do contribuinte (tema desenvolvido no item 5 deste voto), a aplicação é do art. 173, I do CTN.

3. Nulidade da decisão de primeira instância. Falta de apreciação de argumento do contribuinte.

Alega o contribuinte que *não há qualquer tributação de acréscimo patrimonial em si, pretendendo o fisco, em realidade, que incida sobre o caso uma presunção de receita omitida da tributação, verificada a partir de um acréscimo patrimonial não suportado pela renda declarada pelo contribuinte* (fl. 1997 e 1998).

Sustenta que a decisão de primeira instância é nula, pois não apreciou o argumento do contribuinte no sentido de que *há cálculo de disponibilidades financeiras do ano de 2012, comparando-se tais disponibilidades com o suposto acréscimo patrimonial correspondente à aquisição das cotas da empresa RV considerado como havido em 2012* (fl. 1998).

Também seria nula (assim como o lançamento) por ter sido reduzido a termo o auto de infração e o termo de verificação fiscal do TDPF 0810900-2016-00146-7, o que teria impedido o conhecimento formal da motivação e, por conseguinte, o contraditório (fl. 2003).

Quanto ao argumento de que a decisão seria nula sob fundamento da não apreciação do argumento do contribuinte, não há razão. A matéria foi apreciada, como se depreende da seguinte passagem da decisão de piso:

(fl. 1962 e 1963) 18. Quanto ao tema da presunção, verifica-se que: (a) não foi utilizada a presunção para imputar “omissão de receitas” ao contribuinte, já que a

acusação fiscal diz respeito a “acríscimo patrimonial a descoberto”, ressaltando-se que tal acréscimo foi aferido direta e concretamente pela autoridade fiscal, mediante declarações de ITR [item 7.2 do TVF], valor informado pelo Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo – IEA [item 7.2 do TVF] e laudo referente à Fazenda Rio Vermelho [item 7.5 do TVF]; (b) quanto à data do pagamento das 245.000 cotas, foi utilizada presunção hominis na forma estabelecida neste Voto e plenamente aplicável no direito tributário, consoante lição de Fabiana Tomé: (...)

19. No mesmo sentido estão os Acórdãos nº 1302-001.056 (j. 09/04/2013) e 3401-002.811 (j. 12/11/2014), ambos da lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf.

20. Das premissas acima traçadas, tem-se como correta a autuação fiscal quanto à data do pagamento das 245.000 cotas imediatamente após a alteração contratual de 30/10/2012, é dizer, em novembro/2012.

Em relação ao suposto cerceamento do direito de defesa, tem-se que todas as informações relevantes aos presentes autos estão minudentemente descritas no Termo de Verificação Fiscal n. 0810900-2016-00145-9 (fl. 1539 e ss), de forma que não há que se falar em nulidade da decisão sob esse aspecto.

Desprovido o pedido do contribuinte.

4. Desconsideração do valor da operação. Antecipação da legítima. Legitimidade da perícia.

Alega o contribuinte que a reavaliação do imóvel foi imprestável, pois (i) não teria havido menção a visita do perito; (ii) não teria havido menção a características próprias do imóvel avaliado; (iii) o laudo seguiu uma metodologia de cálculo inadequada (fl. 2009 e 2010).

Também alega que teria havido uma antecipação de legado (fl. 2002).

A esse respeito, transcrevo a decisão de primeira instância e, com fundamento no art. 114, §12, I do RICARF, adoto seus fundamentos:

26. De acordo com os autos, a história engendrada pelo impugnante não se sustenta minimamente. Explica-se. Não é crível que GERALDO tenha transferido graciosamente (ou em condições privilegiadas) suas quotas na sociedade RV ASSESSORIA para MARIA JOSÉ, ainda que se trate de sua irmã, pois a esposa de GERALDO (herdeira necessária) seria pessoa mais compatível com o instituto da antecipação da legítima, ao passo que o impugnante não demonstrou que a antecipação corresponderia, no máximo, à metade do patrimônio de GERALDO (arts. 549 e 1.789 do Código Civil). O fato de a esposa de GERALDO não ter reclamado do alegado presente de seu esposo a MARIA JOSÉ, por si só, não ratifica que a venda das cotas tenha ocorrido pelo valor de R\$245.000,00. Outrossim, desde antes de janeiro de 2010, GERALDO obteve empréstimo no valor de R\$19.000,00, tendo como credora MARIA JOSÉ, e só pagou essa dívida

em 2013 (fls. 784/785), de forma a demonstrar que GERALDO não possuía patrimônio (além da RV ASSESSORIA) para fazer frente à suposta “antecipação de legado” concedida para sua irmã.

27. Demais disso, o impugnante afirmou que GERALDO “não tinha necessidades financeiras imediatas que seu patrimônio não comportasse”, mas não aduziu declaração de rendas, bens e direitos de GERALDO, de forma a demonstrar patrimônio abundante e suficiente para gerar a prosperidade econômica necessária que precede toda doação (ou “antecipação de legado”), especialmente o fato ocorrido no caso concreto: venda de cotas de sociedade pelo valor histórico de R\$245.000, quando seu valor de mercado atinge o patamar de milhões de reais. Pelo contrário, repita-se, antes de 2010, o suposto doador precisou de empréstimo de MARIA JOSÉ na quantia de R\$19.000,00 e, em outubro/2010 (data da transferência de cotas da RV ASSESSORIA), ainda não havia quitado sua dívida. Portanto, diante da gigantesca implausibilidade e irrazoabilidade da transferência das cotas por apenas R\$245.000,00, perde relevância a falta de identificação exata do pagamento suplementar, tornando-se notável e consolidado o acréscimo patrimonial auferido com MARIA JOSÉ, fato gerador do IRPF com suporte nos arts. 43, II, 114 e 116 do Código Tributário Nacional.

28. Além disso, se a motivação da venda das cotas fosse o alegado tino administrativo de MARIA JOSÉ, bastaria convidá-la para um cargo gerencial na RV ASSESSORIA, mediante remuneração adequada, remanescendo as cotas sob o domínio da esposa de GERALDO. Outrossim, em 22/05/2013, apenas 2 anos e 7 meses após o início da gestão de MARIA JOSÉ na RV ASSESSORIA, ela se retirou da sociedade. No dizer do contribuinte, MARIA JOSÉ “teria melhores condições de conduzir a empresa com segurança”, mas, passado pouco tempo (em 2013), a situação estranhamente mudou e agora são os filhos dela que estão mais aptos para a tarefa administrativa.

29. Problemas de saúde de GERALDO também integram esse enredo rocambolesco (vide item 4.4 do Relatório, retro) na tentativa vã de justificar a venda de cotas em condições vantajosas. A defesa prometeu a apresentação de relatório médico nesse sentido, mas não o fez. E mesmo que o fizesse, a transferência de cotas não se justifica por motivo de doença de seu titular, já que, repise-se, bastaria a contratação de MARIA JOSÉ como gerente.

30. O Termo de Verificação Fiscal informa que esse modus operandi já foi utilizado pela família, consoante processo nº 15956.720257/2016-35.4

31. Em tese, é verossímil a venda de bem ou direito entre familiares de modo a beneficiar o comprador (ou seja, por valor menor que o de mercado), desde que: (a) se demonstre que a fartura patrimonial do alienante seja significativa, de modo a suportar a venda por quantia subavaliada, sem decréscimo do padrão econômico de vida [com o mesmo sentido teleológico, veja-se a norma contida no art. 548 do Código Civil]; (b) havendo herdeiros necessários (como o cônjuge por exemplo), se demonstre que a antecipação de legado representa, no máximo,

50% do patrimônio do alienante [com o mesmo sentido teleológico, vejam-se conjuntamente as normas contidas nos arts. 549 e 1.789 do Código Civil]; (c) exista motivação juridicamente demonstrada para que a benesse seja concedida; (d) o bem/direito seja regularmente negociado por seu valor de mercado, evidenciando-se, no ato de alienação, a parcela que corresponde a venda e o restante que se refere a doação. Nada disso ocorreu no presente caso.

32. Na espécie, o negócio da venda de cotas por uma pequena fração de seu valor de mercado (conforme se verá adiante neste Voto) revelou-se válido, mas, na forma do art. 148 do CTN, coube ao Fisco arbitrar o valor dessas cotas, já que a declaração do contribuinte se mostrou absolutamente inverossímil.

33. Apenas para argumentar (“ad argumentandum tantum”), é de se estranhar que se tenha recorrido, em outubro/2010, às qualidades como administradora de MARIA JOSÉ, quando ela passou a residir, a partir de 2011, em Inocência/MS (fl. 16), cidade essa situada a 400 km da Fazenda Rio Vermelho e a 800 km de São Paulo (cidade-sede da sociedade RV ASSESSORIA).

DO VALOR DO IMÓVEL RURAL “FAZENDA RIO VERMELHO”

34. Por meio de “Parecer Técnico do Laudo de Avaliação da Fazenda Rio Vermelho” (fls. 1714/1726), o contribuinte reclamou de uma série de defeitos do laudo de avaliação do referido imóvel (fls. 905/929), apresentado pelo Fisco. Nesse contexto, converteu-se o julgamento em diligência (fls. 1748/1756), para que o próprio avaliador realizasse a defesa de seu laudo. (...)

38. Em atendimento ao item “e” da diligência, ou seja, a respeito da possibilidade conferida ao contribuinte para “anexação de outras provas” (fl. 1756), o administrado atravessou laudo de avaliação do imóvel rural, consoante fls. 1900/1912. Acolhe-se o valor de R\$3.695.433,87 ali constante (fl. 1911), pois a base de dados utilizada pelo avaliador do laudo é formada por situações reais de venda acontecidas em data mais próxima de outubro/2010, mormente no ano de 2011 (fls. 1913/1946). Tendo em vista a proibição de comportamento contraditório no Direito Brasileiro (“nemo potest venire contra factum proprium”), o contribuinte há de concordar com tal valor, pois, em sua manifestação, não só aduziu o laudo de fls. 1900/1912, como também advogou a tese subsidiária de que o imóvel estaria avaliado em R\$3.695.433,87. Logo, o administrado não possui interesse processual em contestar o valor do imóvel constante em documento por ele defendido e anexado aos autos.

Negado o pedido do contribuinte.

5. Multa qualificada. Retroatividade benigna.

O contribuinte aduz que a qualificação da multa deve ser afastada (fl. 2013).

Tal argumento não prospera, como retrata a decisão de primeira instância, da qual adoto as razões de decidir:

50. Quanto à alegação de que MARIA JOSÉ e suas empresas pagam seus tributos regularmente, trata-se de argumento irrelevante na medida em se identifica um procedimento irregular, praticado pelo impugnante, que pactua a compra de empresa por valor diminuto e, conseqüentemente, escamoteia seu acréscimo patrimonial (fato gerador do IRPF).

51. Portanto, este relator entende pela incidência dos elementos consciência e vontade integrantes do dolo, devido aos fundamentos expostos nos itens de “a” até “d” do parágrafo 47 (retro) que, devido ao entendimento proferido neste Voto, devem ser readequados da seguinte forma:

(a) O contribuinte adquiriu 245.000 cotas de capital social da empresa RV ASSESSORIA registrando valor subavaliado em documento público, com a finalidade de ocultar a ocorrência de “valor patrimonial a descoberto”, utilizando-se da figura da fraude, do conluio e da falsidade ideológica.

(b) Embora a negociação fosse as 245.000 cotas da empresa RV ASSESSORIA por R\$245.000,00, na verdade, o que estava sendo negociado era a propriedade de 81,99% da Fazenda Rio Vermelho, avaliada em R\$3.695.433,87. Portanto, o valor pago de R\$247.500, representou apenas 6,7% do valor real do imóvel.

(c) A Empresa RV ASSESSORIA é uma pessoa jurídica com baixa capacidade financeira, tendo em vista que auferiram receitas brutas, durante o período de 2004 a 2010 (7 anos), no valor total de R\$379.317,00.

(d) A conduta da pessoa jurídica LGC BRASIL não possui eficácia para gerar reiteração na conduta de MARIA JOSÉ, uma de suas sócias, já que se trata de pessoas distintas. Todavia, a conduta da LGC BRASIL (cuja aplicação de penalidade está controlada no Processo nº 15956.720257/2016-35) se presta sobremaneira para fixar o procedimento (modus operandi) dos cônjuges EUCLIDES e MARIA JOSÉ, e, desse modo, corroborar a presença dos elementos consciência e vontade de tais pessoas para a prática da fraude fiscal.

52. Com efeito, a conduta do contribuinte em utilizar as cotas da pessoa jurídica RV ASSESSORIA como um manto para encobrir o verdadeiro objeto do negócio, que era a propriedade de 81,99% da Fazenda Rio Vermelho, em valor subavaliado, de modo a excluir as características essenciais do acréscimo patrimonial incorrido, revela precisamente o delito de fraude contra o fisco descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

53. Logo, mantém-se a qualificação da multa na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, superveniente alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 impõe, aos processos não definitivamente julgados, a aplicação da penalidade menos severa.

Na inexistência de reincidência, reduz-se a multa qualificada para 100%, aplicando-se de ofício a retroatividade benigna, permanecendo a multa de 150% apenas para hipóteses legais de reincidência.

Conclusão.

Conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho