



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.721740/2017-09
ACÓRDÃO	2201-012.666 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROSELY DO AMARAL GOMEZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF nº 46.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Súmula CARF nº 46.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IRPF.

Está sujeito ao pagamento de Imposto de Renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza. Nos termos do §3º do art. 3º da Lei n 7.713/88, na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

Para efeitos do imposto de renda, o conceito de alienação abrange quaisquer contratos, particulares ou por instrumento público, de que decorra ganho de capital para o contribuinte. Assim, independentemente do registro, o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento da aceitação de bem imóvel em dação em pagamento, posteriormente sujeita à averbação à margem da matrícula.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 332/338):

Trata o presente de Auto de Infração (fls. 182/190) emitido contra a contribuinte, no qual foi lançado Imposto de Renda de Pessoa Física no valor de R\$ 393.045,00, acrescido de juros de mora de R\$ 157.807,56 (calculados até 04/2017) e multa de ofício no valor de R\$589.567,50, resultando no montante de R\$ 1.140.420,06. O imposto lançado decorre de revisão da Declaração de Ajuste e Anual do exercício 2014, ano calendário 2013.

O crédito foi lançado em nome do sujeito passivo principal, acima identificado e dos seguintes sujeitos passivos solidários de fato: Delcidio do Amaral Gomez, CPF 011.279.828-42 e Jose Ramon do Amaral Gomez., CPF nº 104.437.238-93.

Nos termos dos documentos que integram o Auto, o lançamento decorreu da seguinte infração à legislação tributária:

Infração: Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Direitos

Fato Gerador	Valor Apurado
12/11/2013	2.620.300,00

Sobre o imposto apurado foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150%.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 227 a 255, a autoridade lançadora traz as informações adiante resumidas.

A necessidade da lavratura do TDPF-F nº 01.4.01.00-2016-00649-6 restou configurada preliminarmente ante as informações obtidas pela fiscalização em meio a outros procedimentos fiscais correlatos em andamento realizados junto aos seguintes contribuintes:

Delcidio do Amaral Gómez – CPF 011.279.828-42, filho e parceiro rural da contribuinte ora autuada, alvo da investigação originária; Jose Ramon do Amaral Gomez – CPF 104.437.238 93, também filho e parceiro rural da contribuinte ora autuada; e Silvana Amaral Albaneze de Oliveira Martins – CPF, 403.306.301-30.

Relata a autoridade fiscal que todos os elementos necessários para a comprovação da efetiva ocorrência do fato gerador constam dos Autos do Processo de Execução de Título Extrajudicial nº 0802553-36.2012.8.12.0008, tramitado no Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Comarca de Corumbá, a que a fiscalização teve acesso por iniciativa própria.

A ação foi proposta, em novembro de 2012, pessoalmente pela própria contribuinte ora autuada, em desfavor de sua irmã, a senhora Marília Amaral Albanez e do cônjuge dessa última, o senhor Carlos Ronald Albanez, ali identificados como então únicos proprietários de certa gleba de terras localizada em Corumbá/MS, denominada Fazenda Coqueiro -Marília Estância, descrita na Matrícula nº 2.652 Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis da 1a Circunscrição em Corumbá/MS, imóvel à época oferecido em garantia hipotecária de sucessivos contratos de parceria pecuária.

Transcreve a autoridade lançadora os seguintes trechos da peça inicial da ação:

[...]

A sentença proferida no processo homologou o acordo que implicou na quitação da dívida por meio da dação em pagamento do imóvel, extinguindo o processo, com resolução do mérito, em novembro de 2013.

Esclarece a fiscalização que chegou à convicção de que ao envolver-se no enredo constante do processo de execução acima citado, a contribuinte ora autuada não o fez isoladamente, senão representando, de fato, os interesses do condomínio familiar para exploração da atividade rural, mantido por ela e por seus dois filhos, o que implica no enquadramento dos dois na condição de devedores solidários no presente lançamento.

Outra convicção formada pela fiscalização é de que a narrativa contida nos autos do processo de execução, formulada e produzida pelos próprios membros da família, constitui tentativa final de emprestar forma regular a um ardil mantido e sustentado pelos familiares, por mais de uma década, a fim de escamotear de terceiros e das autoridades e órgãos de fiscalização do Estado as tidas e havidas reais circunstâncias da transferência de propriedade da Fazenda Coqueiro -Marília Estância entre membros da família.

Relata a fiscalização que obteve provas materiais de pelo menos duas versões alternativas à narrativa contida na ação de execução, produzidas precariamente pelos familiares em meio ao ardil: uma que simulava a compra e venda das terras e outra que simulava o arrendamento das mesmas. Ainda uma terceira versão alternativa foi esboçada em meras alegações por um dos envolvidos.

Durante o procedimento fiscal originário, realizado junto ao senhor Delcídio do Amaral Gomez, foi verificado que este contribuinte na Declaração de Ajuste Anual do ano calendário 2012, informou aquisição de imóvel rural, ali descrito como “Terras Fazenda Marília”, pelo valor de R\$493.500,00.

Ressalta a fiscalização que intimado a apresentar detalhes e comprovantes da tal negociação, o senhor Delcídio apresentou nova versão para os fatos, passando a sustentar não ter havido aquisição do imóvel, senão apenas arrendamento do mesmo para fins de exploração de atividade pecuária, buscando respaldar essa nova versão com a apresentação de cópia do Contrato de Arrendamento de Imóvel Rural para Fins de Exploração Pecuária, de 06/10/2010.

No Contrato, o senhor Delcídio, em condomínio com sua mãe, a contribuinte ora autuada, e seu irmão, o senhor José Ramon do Amaral Gomez, aparecem na condição de arrendatários das terras, enquanto os senhores Carlos Ronald Albaneze e Marília Amaral Albaneze, na condição de formais proprietários do imóvel, aparecem como os arrendadores.

O Contrato tinha validade de cinco anos e foi prorrogado por mais cinco anos, conforme cópia do Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Arrendamento de Imóvel Rural para Fins de Exploração Pecuária, de 07/10/2015, também apresentado pelo senhor Delcídio à fiscalização.

A versão de arrendamento rural, bem como o contrato e o Termo aditivo, contrapostos à fiscalização pelo senhor Delcídio, não são mencionados na narrativa constante dos autos do processo de execução.

Destaca a fiscalização que a falsidade material dessa versão de arrendamento rural evidencia-se quando constata que o Termo Aditivo é assinado quase dois anos após a sentença resolutiva no processo de execução, colocando a contribuinte ora autuada na absurda situação de arrendatária de suas próprias terras.

Ressalta ainda a incompatibilidade fática entre a versão do arrendamento rural, por um lado, e a narrativa constante da ação de execução, a respeito de um contrato de parceria pecuária, por outro.

Relata a fiscalização que procurou buscar informações junto a algum membro da outra parte da família que figurou como devedora no processo de execução.

Durante procedimento realizado junto a senhora Silvana Amaral Albaneze de Oliveira Martins, foi apresentada cópia do instrumento particular de compromisso de compra e Venda de Imóvel.

Tal instrumento, datado de 25/04/2005, era assinado pelo senhor Delcídio e sua cônjuge, a senhora Maika do Amaral Gomez, na condição de promitentes compradores e pelos senhores Carlos Ronald Albaneze e Marília Amaral Albaneze, na condição de promitentes vendedores, tendo como objeto precisamente negociação da Fazenda Coqueiro -

Marília Estância.

Mesmo não tendo sido contraposta à fiscalização pessoalmente por nenhum dos envolvidos no presente lançamento, foi considerado relevante para a presente

argumentação a existência dolosa dessas versões alternativas e parciais omitidas da narrativa constante da ação de execução.

A fiscalização também por iniciativa própria, verificou no Teor da Certidão do Imóvel que tudo que ali se encontra é anterior a narrativa da ação de execução.

Após 3 anos da homologação do acordo, constatou que nem mesmo a própria dação em pagamento foi levada pelas partes ao devido registro público. Ali os atuais proprietários da Fazenda Coqueiro - Marília Estância ainda são os senhores Carlos Ronald e Marília.

No acordo de colaboração premiada firmado junto à Procuradoria Geral da República, homologado pelo STF em 15/03/2016, o senhor Delcídio confirmou que a versão correta é a da dação em pagamento e que outros documentos produzidos podem não espelhar a realidade dos fatos.

Intimado pela fiscalização a se manifestar em relação as inconsistências da versão contida na ação de execução e nas outras duas versões alternativas, o senhor Delcídio tenta conciliar todas as versões anteriormente apresentadas.

O senhor Jose Ramon do Amaral Gómez também foi intimado a apresentar informações e documentos.

Em resposta ao TIF encaminhado, especificamente em relação à Fazenda Coqueiro – Marília Estância, o senhor José Ramon apresentou argumentações idênticas as de seu irmão, o senhor Delcídio.

Afirmam ter havia operação de compra e venda, parceria rural, arrendamento rural, nova compra e venda, dação em pagamento, tudo a só um tempo, em meio ao interesse familiar.

Sobre a infração de omissão do ganho de capital na alienação de direitos, esclarece a fiscalização que todos os elementos necessários à plena caracterização da efetiva ocorrência do fato gerador constam dos Autos do Processo de Execução de Título nº 0802553 36.2012.8.12.0008, tramitado no Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Comarca de Corumbá.

Salienta a fiscalização que emprestou à narrativa apresentada pelos interessados no processo judicial a mesma credibilidade e fé públicas devidas a qualquer processo formalizado, tramitado e resolvido na via judicial, sem que ali tenha se levantado qualquer óbice a sua validade.

Segundo a narrativa formulada pela própria contribuinte ora autuada no processo de execução, ela, agindo formalmente em seu próprio e exclusivo nome, adquire os direitos sobre um certo contrato de parceria pecuária em agosto de 2005, pela importância de R\$ 400.000,00.

Tudo conforme descrito na Escritura Pública de Cessão e Transferência de Direitos de Contrato de Parceria Pecuária com Pacto Adjetivo de Hipoteca e Prorrogação de Prazo, de 01/08/2005, constante dos autos do processo de execução, mas convenientemente jamais levada ao registro cartorial do imóvel hipotecado.

Dentre os direitos então adquiridos pela contribuinte ora atuada, certas rendas anuais a serem pagas pelos parceiros-tratadores, mediante a esperada prosperidade do empreendimento.

Conforme constante dos autos do processo de execução, foi configurada a inadimplência dos parceiros-tratadores quanto às rendas previstas em contrato, devidas à contribuinte ora atuada, que acaba fazendo valer seus direitos, em acordo homologado pela justiça, em novembro de 2013, extinguindo a dívida pela dação em pagamento da Fazenda Coqueiro - Marília Estância pelo valor acertado de R\$ 3.020.300,00.

A homologação judicial do acordo entre as partes implementa a ocorrência do fato gerador. Pelos termos do acordo, a contribuinte ora atuada aliena ou cede os direitos adquiridos anteriormente pelo valor de R\$ 400.000,00, recebendo em pagamento um imóvel avaliado pelas partes em R\$ 3.020.300,00.

O acordo entre as partes vem, na prática, dissolver a parceria em si. A parceria firmada em agosto de 2005 previa direitos e obrigações mútuos. Dentre os direitos então adquiridos pela contribuinte ora atuada, a expectativa de percepção de rendas anuais oriundas da prosperidade do exercício da atividade pecuária por parte dos parceiros-tratadores.

Pelo acordo, a contribuinte ora atuada se obriga a ceder ou alienar aos devedores os direitos originais da antiga parceria, em troca do recebimento de um imóvel pelo valor acertado.

Conclui a fiscalização que restou caracterizada a ocorrência da infração de Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Direitos para o mês de novembro de 2013.

A qualificação da multa foi justificada pela constatação de ação com evidente intuito de fraude por parte da contribuinte ora atuada, ao insistir em impor como íntegra e verdadeira à fiscalização o pretenso arrendamento de terras e a apresentação de alegações falsas, amparadas por elementos inidôneos, além de ter omitido a existência da ação de execução.

Tais fatos, aliados ao fornecimento de informações inverídicas por parte de outras pessoas do núcleo familiar da contribuinte ora atuada, também ratificam a existência de dolo, conluio e má-fé.

Os senhores Delcidio do Amaral Gómez e Jose Ramon do Amaral Gómez foram incluídos como sujeitos passivo solidários ante a existência do condomínio familiar para exploração da atividade rural, formado pela contribuinte ora atuada e por seus filhos. Os fatos revelaram interesse comum de ambos na situação que constituiu o fato gerador da obrigação lançada. A senhora Rosely foi tida como contribuinte responsável por aparecer como única proponente e beneficiária na ação de execução.

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração na data de 20/04/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento (fls. 256/267) e os solidários, Delcídio e José Ramon, foram cientificados do Auto de Infração na data de 19/04/2017, por via postal, conforme Avisos de Recebimento – ARs acostados às fls. 258/259 e 260/261, e apresentaram Impugnação conjunta (fls. 267/313), na data de 18/05/2017 (fl. 265), na qual alegaram, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

I – Preliminar – Nulidade do Auto de Infração – “Ausência de intimação prévia dos autos para melhor explicação dos fatos e esclarecimento de dúvidas que originaram a presente autuação fiscal”;

II – Do Mérito

II.1. – Do erro material cometido no Auto de Infração – Inexistência de ganho de capital – Da apuração equivocada – Inexistência do Fato Gerador do IRPF;

(a) Inexistência jurídica de alienação de bens hábil a produzir ganho de capital;

(b) Da apuração equivocada do ganho de capital;

(c) Da necessidade de realização do ganho de capital – impossibilidade de sua tributação pelo IRPF sem esse requisito – Da obediência ao regime de caixa na tributação das pessoas físicas;

II.2. – Da impossibilidade de agravamento da multa de ofício – ausência de má-fé dos Impugnantes e inexistência de prejuízo ao Erário (ausência do fato gerador).

Da Decisão de Primeira Instância

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG – DRJ/BHE, em sessão realizada em 30/08/2017, por meio do acórdão nº 02-74.360 (fls. 331/354), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado fls. 331/332):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IRPF. Está sujeito ao pagamento de Imposto de Renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza. Nos termos do §3º do art. 3º da Lei n 7.713/88, na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

Para efeitos do imposto de renda, o conceito de alienação abrange quaisquer contratos, particulares ou por instrumento público, de que decorra ganho de capital para o contribuinte. Assim, independentemente do registro, o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento da aceitação de bem imóvel em dação em pagamento, posteriormente sujeita à averbação à margem da matrícula.

PESSOA FÍSICA. REGIME DE CAIXA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. CONCEITO NO CTN.

É possível reconhecer ganho de capital sem que o contribuinte receba qualquer montante de dinheiro, somente considerando o acréscimo econômico em seu patrimônio.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A falta de intimação prévia não caracteriza cerceamento do direito de defesa ou supressão do contraditório, previsto para a fase do contencioso administrativo, quando a infração estiver perfeitamente demonstrada, com os elementos probatórios necessários.

MULTA QUALIFICADA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado do julgamento em primeira instância na data de 21/12/2017, por via postal, conforme AR (fls. 362/363), a contribuinte, em petição conjunta com os solidários, apresentou Recurso Voluntário (fls. 366/423), na data de 09/01/2018 (fl. 366), no qual repisaram os mesmos argumentos expostos na Impugnação.

Pugnaram, ao final, pela realização de sustentação oral.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Recorrente foi intimada em 21/12/2017 (fls. 362/363) e apresentou recurso em 09/01/2018 (fl. 366) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Lançamento

Assim como já haviam feito em impugnação, os Recorrentes suscitam preliminar de nulidade do lançamento, por suposto cerceamento ao direito de defesa, diante da falta de intimação prévia à lavratura do Auto de Infração para melhor elucidação e esclarecimentos dos fatos.

Em que pese os argumentos expostos pelos Recorrentes, não comportam acolhimento.

A lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de Imposto de Renda da Pessoa Física, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte e responsáveis. A contribuinte e os solidários foram cientificadas do auto de infração, tendo-lhes sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Observa-se, ainda, que ao contrário do alegado pelos Recorrentes, houve lavratura de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização em nome da contribuinte, Termo nº 01.04.01.00-2016-00649-0. O Número deste Documento está registrado no Auto de Infração com o respectivo código de acesso para consulta via internet. O período de fiscalização que consta no Termo é de 01/2013 a 12/2013.

Antes da lavratura deste Termo, houve procedimento de diligência realizado junto a contribuinte que foi instituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência nº 01.4.01.00-2015-00281-4. Neste procedimento fiscal a contribuinte foi intimada por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 13/15) e do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls.21/23) a apresentar informações e documentos relacionados a Declaração de Ajuste Anual apresentada, inclusive sobre a parceria rural que mantém com seus dois filhos.

As respostas a estes Termos estão anexadas às fls. 16/18 e fls. 24/26.

A fiscalização ainda esclarece que por meio de procedimentos fiscais realizados junto ao Sr. Delcídio do Amaral Gomes, ao Sr. Jose Ramon do Amaral Gomez e a Sra. Silvana Amaral Albaneze de Oliveira Martins, e por meio de diligências para obter documentos em outros órgãos públicos, concluiu pela existência de elementos necessários a caracterizar a ocorrência do fato gerador.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte e dos responsáveis solidários, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Inclusive, acerca da ausência de intimação prévia ao lançamento tributário, tal matéria encontra-se sumula neste CARF, de observância obrigatória por seus membros:

Súmula CARF nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 106-17118, de 09/10/2008 Acórdão nº 106-17080, de 12/09/2008
Acórdão nº 104-23330, de 26/06/2008 Acórdão nº 101-96145, de 23/05/2007
Acórdão nº 201-80242, de 25/04/2007 Acórdão nº 203-11669, de 07/12/2006

Diante disso, rejeito a preliminar suscitada.

Da omissão do ganho de capital na alienação de direitos

Tendo em vista que os Recorrentes repisam os mesmos argumentos anteriormente apresentados na impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 345/351):

Da infração de omissão do ganho de capital na alienação de direitos

Da análise do Relatório Fiscal e da Defesa, observa-se a indicação pelos impugnantes de negócios jurídicos firmados entres eles e a Sra. Marília e o Sr. Carlos Ronald envolvendo o imóvel Fazenda Coqueiro – Estância Marília. Negócios jurídicos estes firmados em mesma época e conflitantes entre si.

Os impugnantes na defesa justificam todos os contratos formalizados e apresentados à fiscalização e sustentam que ainda persiste o contrato de parceria rural firmado com a Sra. Marília e o Sr. Carlos Ronald, bem como não foi consumada a dação em pagamento nem a compra e venda da Fazenda Coqueiro - Marília Estância por não terem sido levados a registro, por conta de uma série de pendências e problemas que ainda pesam sobre essa propriedade.

Não obstante toda explicação trazida, será considerada a narrativa levada pela contribuinte ao Poder Judiciário nos autos do Processo de Execução de Título Extrajudicial nº 0802553-36.2012.8.12.0008 que resultou na sentença com resolução do mérito já transitada em julgado.

A narração dos fatos constantes da inicial do Processo de Execução consta no Relatório deste Acórdão conforme transcrição feita do Termo de Verificação Fiscal, o que dispensa a narração pormenorizada dos mesmos fatos neste voto.

A alegação de que a parceria persiste não é demonstrada e nem coerente.

Os executados permaneceram de 2005 a 2012 sem pagar as rendas anuais devidas em decorrência do contrato de parceria, o que levou a impugnante a demandar o Judiciário aceitando o imóvel em troca da obrigação originalmente acertada. Não cabia a partir de então a permanência da execução do contrato de parceria conforme anteriormente firmado vez que os executados não mais seriam proprietários do imóvel conforme acordo firmado e homologado judicialmente, embora não tenham levado a registro para dar publicidade a terceiros.

Pelos fatos levados ao conhecimento do Judiciário a contribuinte alienou direitos decorrentes do contrato de parceria rural, no ato da homologação do acordo, com a quitação da dívida por meio da dação em pagamento, aceitando no ato parte da Fazenda Coqueiro – Marília Estância.

Como ressaltou a fiscalização, se tudo corresse conforme previsto no contrato de Parceria, a contribuinte teria recebido suas rendas anuais, que deveriam ser oferecidas à tributação, à época do efetivo recebimento, como receitas da atividade rural.

O acordo, como era de se esperar devido ao acionamento do Poder Judiciário para resolver a demanda da inexecução do contrato por parte dos parceiros tratadores, põe fim a parceria.

Ao firmar o acordo no Processo de Execução de Título Extrajudicial houve um ganho imediato na operação resultando no acréscimo patrimonial da impugnante. Ao invés de receber as rendas anuais atrasadas devidas em decorrência do contrato de parceria, recebeu em troca o aludido imóvel.

O fato gerador do imposto de renda sobre ganhos de capital encontra-se definido nos arts. 1º, 2º e 3º, e parágrafos da Lei 7.713/88. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto 3.000/99) também trata a matéria:

Lei 7.713/88

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

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

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

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

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (grifo nosso)

§ 4º 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (grifo nosso)

RIR - Decreto 3.000/99

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art.21).

[...]

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art.3º, § 3º)

A ocorrência do fato gerador do imposto de renda surge com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, conforme define o art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

De acordo com a legislação ordinária transcrita a lei determina que serão consideradas ganho de capital as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Como se observa, a lei tributária permite que a tributação pelo Imposto sobre a Renda no ganho de capital incida independentemente do recebimento em pecúnia, como é o caso da dação em pagamento ou permuta.

Interessa a caracterização do ganho de capital verificar se o pagamento recebido em decorrência da alienação gerou acréscimo patrimonial. Alinhado ao conceito

de fato gerador do imposto de renda do CTN acima transcrito, é considerado acréscimo patrimonial o ingresso de bens no patrimônio do contribuinte que gerou um plus não existente anteriormente.

A afirmação de que o ganho de capital não teria ocorrida por ausência de realização de renda, fundamenta-se em conceituação de regime de caixa que confunde disponibilidade econômica com disponibilidade financeira.

A disponibilidade financeira pressupõe a existência de recursos financeiros imediatos e a disponibilidade econômica esta atrelada ao acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. Necessário para que se caracterize o fato que materializa a incidência do IRPF é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, não a disponibilidade financeira.

[...]

Vale dizer, há disponibilidade quando há valor novo ou direito sobre tal valor adquirido pelo sujeito passivo da exação.

[...]

No caso o incremento patrimonial verificado no pagamento pela alienação de direitos sobre o contrato de parceria cessão de direitos um imóvel, representa majoração.

Possui a contribuinte um título judicial que lhe assegura a disponibilidade do bem.

Os impugnantes buscam negar a ocorrência do fato gerador do tributo no momento da transferência de domínio, sob o entendimento de que a transferência da propriedade não ocorreu vez que a sentença não foi levada a registro, e por esta razão não teria sido transmitida a propriedade.

Não obstante a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à sua inscrição no competente registro, para ter plena validade perante terceiros, para a legislação tributária ocorre alienação ou aquisição em qualquer operação que importe transmissão ou promessa de transmissão de bens, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as operações já descritas acima.

Tratando-se de incidência de imposto sobre a aquisição de disponibilidade jurídica e/ou econômica de renda, concernente ao próprio ganho de capital, o momento da ocorrência do fato gerador independe da averbação da transferência à margem da matrícula do imóvel, sendo imediata no momento em que se perfaz a própria alienação, seja por contrato particular ou por instrumento público.

A sentença homologatória proferida no Processo de Execução de Título Extrajudicial nº 0802553-36.2012.8.12.0008 constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a alienação dos direitos decorrentes do contrato de parceria e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária na forma prevista na Lei 7.713/88.

Impende ressaltar, que não se trata, no caso, de uma simples Escritura Particular de Compra e Venda, mas de uma demanda resolvida judicialmente, com sentença transitada em julgado. Entre as partes a questão da propriedade está resolvida. Só uma desconstituição via judicial, com todas as consequências a ela inerente, desfaria a negociação.

A legislação aplicável ao caso estabelece que a obrigação tributária passa a existir a partir da ocorrência do fato gerador. O Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172/1966, assim define o que é fato gerador:

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

O fato gerador do imposto de renda relativo a ganho de capital ocorre quando estão presentes todos os requisitos legais que regem o negócio jurídico, independente de providências a serem tomadas posteriormente pelos envolvidos.

[...]

Portanto, na situação descrita, está correta a conclusão do Auditor Fiscal responsável pelo lançamento no sentido de considerar ocorrido o fato gerador pela materialização das condições previstas na legislação tributária quando da homologação do acordo no Processo Judicial.

Em relação a apuração do ganho de capital, os impugnantes equivocam-se ao sustentar que ele não teria ocorrido pois não teria havido diferença entre o valor da dívida do credor e o valor do bem do devedor oferecido em dação. No caso, não há que se falar em dívida do credor, mas apenas em crédito correspondente as rendas que deveriam ter sido pagas pelos executados em decorrência do contrato de parceria.

A dação em pagamento ocorreu em relação ao cumprimento de obrigação do devedor, que ofereceu em troca do pagamento das rendas avaliadas pela própria contribuinte no processo judicial no total de R\$3.020.300,00, o bem imóvel em questão, avaliado pelos próprios envolvidos pelo mesmo valor. Não houve qualquer custo por conta da contribuinte a exceção do pagamento de R\$400.000,00 que efetuou quando se sub-rogou no direito dos antigos credores dos proprietários da Fazenda Coqueiro - Estância Marília no contrato de parceria rural. O referido valor já foi deduzido na base de cálculo.

Também equivocam-se os impugnantes em pleitear que seja considerado como custo de aquisição o valor de venda da terra nua constante na Declaração do Imposto Territorial Rural - ITR. Esta dedução é considerada na determinação de ganho de capital pelo proprietário do imóvel que o aliena. No caso, o imóvel não foi alienado pelos antigos proprietários, mas oferecido para pagamento de uma dívida.

A transferência do valor de R\$ 180.000,00 que os impugnantes alegam ter feito para a filha dos executados, Silvana Albaneze, não pode ser deduzida na apuração

do ganho de capital, pois não há comprovação sobre a motivação da transferência, ou seja, não há demonstração sobre a que título foi efetuada esta transferência. Segundo os impugnantes o contrato de compra e venda não se consumou, não existindo esta motivação para justificar a transferência e permanência do valor com os então proprietários dos imóveis.

Logo, não há incorreção na apuração do ganho de capital que considerou como valor total dos direitos alienados o que foi informado pela própria contribuinte no processo judicial com a dedução do pagamento feito anteriormente para sub-rogação no contrato de parceria.

Neste ponto, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

Da Multa Qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido. No Termo de Verificação Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fl. 252):

94. A ora pretendida qualificação da mencionada multa restou caracterizada pela ação com evidente intuito de fraude por parte da contribuinte ora autuada, ao insistir em impor como íntegra e verdadeira à fiscalização uma das facetas do ardid familiar, a saber, o pretenso arrendamento das terras.

95. Por tudo já aqui abordado anteriormente, sabemos que o pretenso arrendamento das terras, não passa de uma das formas que os envolvidos no

conluio familiar se esforçaram ocasionalmente em emprestar, a fim de satisfazer momentaneamente e afastar terceiros não membros da família, inclusive outros órgãos de fiscalização oficiais, além desta Secretaria.

96. Restou constatado que a contribuinte apresentou alegações falsas, pretensamente amparadas por elementos materialmente inidôneos, na vã tentativa de se elidir do pagamento de tributos devidos sobre tal operação constante da narrativa da ação de execução, deliberadamente omitida pelos envolvidos e à qual a fiscalização só chegou por iniciativa própria, em meio ao aprofundamento das investigações.

97. Ressalta-se que a versão apresentada pela contribuinte ora atuada não condiz com a versão presente na ação de execução já anteriormente citada e omitida pela contribuinte da fiscalização. Por sua vez, querer se insurgir contra a presente caracterização de fraude tributária seria, por outro lado, assumir a ocorrência de fraude processual no processo de execução.

98. Tais fatos, aliados ao fornecimento de informações inverídicas por parte de outras pessoas do núcleo familiar da contribuinte ora atuada, também ratificam a existência de dolo, conluio e má-fé.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 353/354):

No caso, restou caracterizado um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Tal comportamento evidencia-se nas constatações destacadas abaixo:

1- O contrato de Arrendamento de Imóvel Rural para Fins de Exploração Pecuária e seu respectivo Termo Aditivo firmados durante os procedimentos fiscais não são mencionados na narrativa constante dos autos do Processo de Execução, mas são apresentados a Fiscalização como resposta aos questionamentos levantados sobre a Fazenda Coqueiro – Instancia Marília.

2- Somente no decorrer do procedimento fiscal, especialmente após firmar o Acordo de Colaboração e da fiscalização ter ciência da Ação de Execução, O Senhor Delcídio, justifica que tal contrato teria sido feito somente pro forma com o fim de atender exigência da Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso do Sul para que os vendedores pudessem estar cadastrados como pecuaristas.

3- A própria contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIF e em resposta ao TIF Nº 01 apresenta o Contrato de Arrendamento e o Termo Aditivo como resposta aos questionamentos referentes aos estabelecimentos rurais em que a parceria rural alegada exerça sua atividade. Especificamente em relação à Fazenda Coqueiro-

Marília Estância, a contribuinte insistiu na versão de arrendamento e no seu respectivo Aditivo.

4- A fiscalização tomou ciência de um instrumento particular de compromisso de compra e venda de imóvel firmado entre Delcídio e seu cônjuge Maika do Amaral Gomes, na condição de promitentes compradores e pelos senhores Carlos Ronald Albaneze e Marília Amaral Albaneze, na condição de promitentes vendedores, tendo como objeto de negociação a Fazenda Coqueiro- Marília. Este contrato não foi apresentado pelos sujeitos passivos, mas por um terceiro vinculado a família dos executados. O contrato revela a formalização de um outro negócio jurídico ao par de outros negócios jurídicos firmados envolvendo a Fazenda Coqueiro – Marília no mesmo período.

5- A Certidão de Matrícula da Imóvel referente à Fazenda Coqueiro – Marília Estância, não faz menção ao desenrolar do Processo de Execução mesmo após três anos do encerramento.

6- No depoimento para firmar Acordo de Colaboração Premiada Delcídio confirma que a versão correta é a de dação em pagamento e que outros documentos produzidos pelas partes podem não espelhar a realidade dos fatos.

7- Mesmo após este depoimento, o Sr. Delcídio insistiu perante a fiscalização na existência de todas as versões anteriormente apresentadas.

8- Jose Amaral Gomez em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, no procedimento instituído pelo TDPF nº sustentou as mesmas versões apresentadas pelo irmão Delcídio.

Tudo que foi acima tratado evidencia uma conduta livre e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as respostas apresentadas ou o foram com omissões intencionais de fatos e documentos relevantes para o deslinde da questão, ou o foram com documentos que simulavam situações inexistentes.

A argumentação de que o contrato de arrendamento teria sido firmado para atender uma formalidade exigida pela Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso do Sul, passa ao largo de uma justificativa válida. O atendimento ao cadastro de um órgão jamais implicaria na simulação de um contrato fictício. Se o contrato teve finalidade apenas para obter inscrição junto a Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso Do Sul, porque um Termo Aditivo seria firmado em 2015? Após inclusive o tramite do processo judicial.

Todos os fatos ora relatados neste item não foram fruto da má interpretação da fiscalização como justificam os impugnantes para se esquivar da penalidade qualificada. Envolvem respostas apresentadas a fiscalização e a constatação em documentos da realização de negócios jurídicos excludentes entre si, com o fim

de encobrir de terceiros e de órgãos públicos, especialmente dos órgãos fiscalizadores as reais negociações realizadas entre membros da família.

Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas