



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.727766/2017-44
ACÓRDÃO	2202-011.372 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LAURA TEREZA DA COSTA DIAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 20/03/2013, 20/01/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR AUTORIDADE DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DIVERSA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. LANÇAMENTO FUNDAMENTADO. MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG que julgou improcedente impugnação apresentada contra auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário de imposto de renda da pessoa física (IRPF), decorrente de suposta omissão de ganho de capital em alienações imobiliárias ocorridas nos anos-calendário de 2013 e 2014.

A fiscalização apurou a existência de ganhos de capital não declarados em duas operações: (i) alienação de lote urbano por valor superior ao informado pela contribuinte; e (ii) alienação de imóvel recebido em substituição a unidade imobiliária não entregue. Com base nessas apurações, aplicou-se a multa de ofício qualificada e atribuiu-se responsabilidade solidária ao cônjuge da contribuinte.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há cinco questões em discussão:

(i) saber se a autoridade fiscal possuía competência para lavrar o auto de infração, considerado o domicílio diverso do contribuinte;

(ii) saber se houve ausência de motivação no lançamento tributário;

(iii) saber se se verificou efetivamente a existência de ganho de capital nas operações imobiliárias;

(iv) saber se estavam presentes os requisitos legais para imposição da multa qualificada de 150%;

III. RAZÕES DE DECIDIR

Nos termos da Súmula CARF nº 27, é válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade por incompetência.

5. O lançamento encontra-se devidamente motivado, com base em documentos colhidos em processo administrativo regular, inclusive mediante cooperação com órgãos de persecução penal. A eventual discordância da parte-recorrente com as conclusões da autoridade fiscal não caracteriza ausência de fundamentação.

6. O exame do conjunto probatório revela elementos suficientes para confirmar a existência de ganho de capital omitido nas operações imobiliárias analisadas. A tentativa de fracionamento artificial do negócio jurídico e o descasamento entre o valor declarado e o efetivamente ajustado apontam para inveracidade das informações prestadas, sendo legítima a exigência do imposto.

7. Contudo, a multa qualificada pressupõe a presença de dolo específico, conforme disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Nos termos das Súmulas CARF nº 14 e 25, a simples omissão de receita não autoriza a qualificação da multa. Presente descrição expressa e analítica de elementos que demonstrem a intenção deliberada de suprimir o tributo, mantém-se a aplicação da penalidade agravada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e no mérito, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

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

RELATÓRIO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG**, de lavra do Auditor-Fiscal **Luiz Ricardo de Carvalho Fernandes** (Acórdão nº 09-67.640):

O auto de infração de fls. 2/11 exige do sujeito passivo, já qualificado no presente processo, e do responsável solidário (Eder de Moraes Dias, CPF 346.097.921-68, cônjuge da autuada - "demonstrativo de responsáveis solidários" de fl. 4 e "termo de sujeição passiva solidária" de fls. 35/37) o recolhimento do crédito tributário equivalente a R\$ 165.098,29, assim discriminado: R\$ 55.026,99 de imposto, R\$ 82.540,48 de multa proporcional (passível de redução) e R\$ 27.530,82 de juros de mora (calculados até dezembro/2017). Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, apurou-se, conforme descrito à fl. 5, a omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de bens imóveis adquiridos em reais: em 20/03/2013 e em 20/01/2014, nos valores tributáveis de R\$ 278.095,67 e R\$ 88.750,98, respectivamente.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 13/33, minudencia as ações adotadas, das quais se destacam, em síntese, os seguintes itens:

– a fiscalização realizada faz parte de um trabalho conjunto com a Polícia Federal e Ministério Público Federal, denominado operação Ararath, visando à apuração e punição de ilícitos (sobretudo corrupção, lavagem de dinheiro e financiamento irregular de campanhas eleitorais) praticados no bojo de um grande esquema criminoso operante em Mato Grosso, do qual os sujeitos passivos estão entre os indiciados;

– a contribuinte adquiriu lote urbano em Cuiabá/MT, em 09/05/2011, por R\$ 206.000,00, e o alienou, em 20/03/2013, por R\$ 1.200.000,00, em detrimento ao valor que declarou de venda de R\$ 900.000,00, como realizada em 20/05/2013; apurou-se, dessa forma, uma diferença de ganho de capital de R\$ 278.095,67 – imposto de R\$ 41.714,35 (= 278.095,67 x 0,15);

– em relação à casa residencial situada nos lotes 1, 2 e 3, da Quadra 36, bairro Jardim Cuiabá, a interessada a adquiriu por R\$ 910.000,00, em 21/10/2013, alienando-a por R\$ 1.000.000,00, em 20/01/2014, omitindo essa operação; apurou-se, dessa forma, o ganho de capital de R\$ 88.750,98 – imposto de R\$ 13.312,64 (= 88.750,98 x 0,15);

– quanto à penalidade, descreveram as autoridades autuantes, às fls. 31/32, que "Como visto, ficou clara a ação dolosa de Laura Tereza da Costa Dias, uma vez que desejou prejudicar o Erário. Como visto, a contribuinte omitiu integralmente a realização de uma alienação e não declarou o valor real de venda de outra. A manobra é ocultar a ocorrência do fato gerador ou distanciá-lo da realidade, inserindo de propósito elementos sabidamente falsos, no caso o valor da alienação. As ações são claras no sentido de enganar o fisco.", o que ensejou a aplicação da multa de 150%, de acordo com o previsto no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

Em face dos ilícitos, em tese, cometidos, deu-se a representação fiscal para fins penais abrigada no processo n. 10183.727767/2017-99.

Os sujeitos passivos (a autuada e o responsável solidário) apresentaram em conjunto, por intermédio de procurador habilitado (documentação de fls. 740/741 e 769/770), impugnações conjuntas de mesmo teor e forma, às fls. 745/767 e 717/739, das quais se extraem, em resumo, os reclamos adiante delineados (as citações de fólios, quando existentes se reportarão à primeira).

Às fls. 718/720, a preliminar de tempestividade, contendo itens atinentes ao prazo e os efeitos da entrega da impugnação a tempo, para que ela fosse acolhida e a exigência do crédito tributário suspensa.

Após, manifestam os impugnantes a ocorrência de vícios do auto de infração, sobretudo a nulidade em face de a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em Belo Horizonte - Demac/BHE não possuir competência para o lançamento, uma vez que Cuiabá/MT consiste no domicílio fiscal dos autuados. Nesse mister, citam os interessados, além de doutrina, as atribuições daquela Delegacia Especial estampadas no art. 229 do Regimento Interno da RFB (Anexo da Portaria MF n. 203/2012), a Portaria RFB n. 2.193/2014, a Portaria RFB n. 641/2015 e a Portaria RFB n. 2.356/2010.

Em tópico intitulado "Da ausência de justificativa competente para a conclusão quanto ao valor do suposto crescimento patrimonial a descoberto (sic)", às fls. 734/737, os impugnantes negam as omissões de ganho de capital, e aduzem que não houve nenhum tipo de comprovação, por parte da Fiscalização, para as apurações que desenvolveu.

Ao final, à fl. 738, os impugnantes arrolaram seus pedidos.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Data do fato gerador: 20/03/2013, 20/01/2014

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS.

Os impugnantes deixaram de apresentar qualquer elemento que pudesse ilidir algum dos dados extraídos da documentação reunida pela fiscalização para a apuração dos ganhos de capital na alienação de imóveis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DA DEMAC.

Pelos elementos constantes dos autos, ficam sem fundamento as alegações de nulidade, na medida em que não se encontram vícios no lançamento, lavrado com plena obediência ao processo administrativo fiscal. As aduções acerca de não serem os servidores da Demac/BH competentes para a fiscalização realizada não encontram eco na legislação tributária.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Os impugnantes não demonstraram a ocorrência de alguma das ressalvas previstas na legislação para a apresentação de provas em momento posterior ao prazo para defesa, o que afastaria em termos formais o seu exame; contudo, materialmente, nada mais fora efetivamente entregue, no interstício compreendido entre a apresentação da defesa e este julgado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

No caso em espécie, considerando o vínculo existente entre a autuada (sujeito passivo) e seu cônjuge, caracterizou-se a sujeição passiva pessoal e solidária deste, com a lavratura do pertinente termo.

Cientificado do resultado do julgamento em **26/11/2018**, uma **segunda-feira** (fls. 798 e 799), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **17/12/2018**, uma **segunda-feira** (fl. 802), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) O lançamento do crédito tributário efetuado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (DEMAC/BH) fere a **regra da competência administrativa**, pois, segundo sustenta a parte-recorrente, o domicílio tributário dos atuados é Cuiabá/MT, e a DEMAC/BH não possui competência legal para efetuar lançamentos tributários em relação a contribuintes não enquadrados nos critérios de acompanhamento diferenciado previstos na Portaria RFB nº 2.356/2010 e Portaria RFB nº 641/2015.

b) A lavratura do auto de infração por autoridade fiscal incompetente ofende o **art. 59 do Decreto nº 70.235/1972**, pois incorre em nulidade absoluta do ato administrativo tributário, ao ser praticado por agente sem jurisdição sobre o contribuinte, infringindo o devido processo legal e o direito de defesa.

c) A ausência de comprovação concreta, documental e discriminada da suposta omissão de ganhos de capital fere o **princípio da legalidade tributária** e o **art. 142 do CTN**, dado que o lançamento deve estar plenamente motivado e instruído com elementos probatórios objetivos. A parte-recorrente sustenta que os valores lançados derivam de presunções, sem documentação hábil que os fundamente.

d) A caracterização da multa qualificada de 150% viola o **princípio da proporcionalidade** e da **tipicidade das infrações tributárias**, pois, segundo a parte-recorrente, não houve dolo, fraude ou simulação, sendo incabível a sanção agravada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

e) O lançamento ignora elementos fáticos e negociais que descaracterizam a existência de ganho de capital, como a existência de transações intermediadas por instituições financeiras (p.ex., CAIXA CONSTRUÇÕES), que não implicaram acréscimo patrimonial à parte-recorrente, ferindo, portanto, o **conceito legal de renda** (art. 43 do CTN), porquanto não configurado efetivo acréscimo patrimonial.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

60. Diante de todo o exposto, requer-se seja acolhida a preliminar acima aduzida para reconhecer a nulidade do lançamento efetuado por órgão incompetente.

61. Subsidiariamente, no mérito, em razão de restar demonstrada a insubsistência e improcedência da glosa fiscal, requer-se que o presente recurso seja provido para sua integralidade, reformando-se in totum o Acórdão 09-67.640 da 4ª Turma da DRJ/JFA, cancelando-se, assim, o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

1. **Fatos Geradores:** alienações de bens e direitos com apuração de **ganhos de capital** nos meses de **março/2013** e **janeiro/2014**, sem o recolhimento do imposto correspondente;
2. **Infração:** omissão na apuração correta do ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais;
3. **Fundamento Legal:**
 - Arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99);
 - Art. 43, inciso I e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN);
 - Arts. 116, 118, 142 e 147 do CTN;
 - Art. 2º da Lei nº 7.713/88;
 - Instrução Normativa SRF nº 84/01.
4. **Responsabilidade Tributária:**
 - A responsabilidade solidária foi atribuída a **Éder de Moraes Dias**, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, tendo em vista a existência de sociedade conjugal sob o regime da comunhão parcial de bens.
5. **Valores Constituídos:**
 - Imposto: R\$ 52.487,84
 - Juros de mora: R\$ 6.182,15
 - Multa proporcional (150%): R\$ 78.731,76
 - **Total do crédito tributário:** R\$ 137.401,75

A autoridade fiscal deu início à verificação do cumprimento das obrigações tributárias da parte então sujeita passiva, Laura Tereza da Costa Dias, no âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativamente aos anos-calendário de 2013 e 2014, conforme previsto no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.85.00-2015-00163-6.

O procedimento foi realizado no contexto da **Operação Ararath**, que investigava ilícitos como corrupção e lavagem de dinheiro no Estado de Mato Grosso, constando a contribuinte entre os indiciados. Foram utilizados, inclusive, documentos colhidos em busca e apreensão na residência da contribuinte e de seu marido, Éder de Moraes Dias.

A infração apurada consistiu na **apuração incorreta ou omissão de imposto sobre ganhos de capital**, em razão de alienações de bens e direitos, especificamente:

1. Ano-calendário de 2013:

- A contribuinte alienou um lote de terreno urbano em Cuiabá/MT.
- Apesar do valor de alienação real ser R\$ 1.200.000,00, conforme contrato e recibo, declarou valor de R\$ 900.000,00.
- O bem havia sido adquirido em 12/04/2011 por R\$ 206.000,00.
- O ganho de capital não declarado foi apurado em R\$ 278.095,67, resultando em imposto devido de R\$ 41.714,35.

2. Ano-calendário de 2014:

- Foi apurada alienação de imóvel localizado nos lotes 01, 02 e 03 da quadra 36 do bairro Jardim Cuiabá/MT.
- O imóvel foi transferido pela CAIXA CONSTRUÇÕES LTDA à contribuinte e seu cônjuge, como parte de distrato referente a unidade imobiliária não entregue, no valor de R\$ 910.000,00.
- Posteriormente, a contribuinte alienou o imóvel a Mauro Augusto Laurindo da Silva, por R\$ 1.000.000,00.
- Apurou-se ganho de capital de R\$ 88.750,98, com imposto devido de R\$ 13.312,64.

A fiscalização considerou que ambas as condutas revelaram dolo da contribuinte, caracterizando-se como sonegação, nos termos dos arts. 71 da Lei nº 4.502/64 e 44, §1º da Lei nº 9.430/96, aplicando-se multa de ofício de 150% sobre o valor do imposto devido.

Por fim, considerando o regime de comunhão parcial de bens e a declaração dos bens comuns pela contribuinte, foi atribuída **responsabilidade solidária de fato** a Éder de Moraes Dias, com base no art. 124, inciso I, do CTN.

O crédito tributário lançado totalizou **R\$ 165.098,29**, composto por imposto, multa proporcional e juros.

Os contribuintes impugnaram esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, inicialmente, que não houve a configuração de qualquer infração tributária, tampouco dolo, fraude ou má-fé, sendo indevida a autuação fiscal que lhe foi imputada.

Aduziram que os ganhos de capital decorrentes da alienação de imóveis foram corretamente apurados e declarados, conforme os documentos que anexou. Com relação ao imóvel alienado em 2013, argumentou que o preço de venda considerado pela fiscalização não reflete o valor efetivamente recebido, tendo sido firmado contrato particular de compromisso de compra e venda no valor de R\$ 900.000,00, valor que teria sido corretamente informado à Receita

Federal. Sustentou que o valor de R\$ 1.200.000,00, utilizado pela fiscalização, seria relativo a um novo acordo, não concretizado, cujos efeitos não se consumaram.

No que diz respeito à operação realizada em 2014, defenderam que não se tratou de aquisição onerosa, mas de mera substituição de unidade imobiliária não entregue pela construtora, em razão da rescisão do contrato inicial. Alegou que não houve efetivo acréscimo patrimonial, uma vez que o imóvel recebido em substituição apresentaria valor equivalente à unidade anteriormente contratada.

Fundamentaram sua defesa nos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, do não confisco e da verdade material. Argumentaram que a fiscalização ignorou a realidade dos fatos e desconsiderou os documentos que demonstrariam a inexistência de ganho de capital tributável.

Pleitearam, ao final, a **nulidade** do auto de infração ou, subsidiariamente, a sua **improcedência**, com o **cancelamento integral do crédito tributário constituído**, afastando-se, em especial, a aplicação da multa de ofício de 150%, por ausência de dolo ou má-fé. Pugnaram, ainda, pelo afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao cônjuge Eder, por entender inexistente causa legal para tal responsabilização.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julga-la improcedente**, mantendo-se integralmente a exigência do crédito tributário constituído no auto de infração.

A decisão fundamentou-se no entendimento de que a parte impugnante não apresentou elementos aptos a infirmar as apurações realizadas pela fiscalização. Destacou-se que a autuação decorreu de procedimento fiscal inserido na **Operação Ararath**, em que foram identificadas alienações de imóveis com **ganho de capital omitido ou declarado em valor inferior ao real**, para fins de redução indevida do tributo devido.

Quanto ao primeiro imóvel, alienado em 20/03/2013, a autoridade julgadora entendeu demonstrado que a contribuinte declarou valor de R\$ 900.000,00, embora o valor efetivo da operação tenha sido R\$ 1.200.000,00, conforme contrato e escritura pública, resultando em ganho de capital omitido de R\$ 278.095,67.

Quanto ao segundo imóvel, alienado em 20/01/2014, foi reconhecida omissão de ganho de capital no valor de R\$ 88.750,98, relativo a operação realizada pelo casal com a empresa CAIXA CONSTRUÇÕES LTDA, que havia anteriormente transferido o imóvel em quitação de débito no valor de R\$ 910.000,00.

Rechaçou-se a preliminar de nulidade do auto de infração, por incompetência da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em Belo Horizonte (Demac/BH), afirmando-se que, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e do art. 229 da Portaria MF nº 203/2012, **a atuação da autoridade fiscal era válida e regimentalmente prevista, inclusive com competência concorrente em todo o território nacional.**

Por fim, registrou-se que não houve comprovação de força maior, fato superveniente ou outro fundamento que justificasse o acolhimento de provas novas fora do prazo legal, tampouco elementos que infirmassem a materialidade das infrações identificadas.

Dessa forma, a impugnação foi julgada improcedente, restando mantido o crédito tributário lançado, no montante de R\$ 165.098,29, e reconhecida a responsabilidade solidária de Éder de Moraes Dias, cônjuge da autuada.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, que a decisão da instância de origem incorreu em erro ao manter a exigência fiscal, ao não reconhecer a improcedência do crédito tributário lançado.

No que tange à alienação ocorrida em março de 2013, sustenta-se que **não houve omissão de ganho de capital**, tampouco erro doloso. Alega-se que a venda do imóvel foi concretizada pelo valor de **R\$ 900.000,00**, conforme contrato de compromisso e escritura registrada, não havendo que se falar em simulação ou subavaliação do preço. O valor de R\$ 1.200.000,00, segundo o recorrente, não teria sido efetivamente pactuado ou recebido, tratando-se de versão equivocada adotada pela fiscalização com base em documentos isolados.

Quanto à operação de janeiro de 2014, argumenta-se que não ocorreu efetiva **aquisição de imóvel** pelo casal Éder e Laura, mas sim mera **compensação de crédito com a construtora CAIXA CONSTRUÇÕES LTDA**, diante da inadimplência desta última no cumprimento de contrato anterior. Nesse contexto, o imóvel recebido corresponderia a **pagamento em dação** por valores já adimplidos anteriormente, não havendo custo de aquisição passível de ser considerado para fins de ganho de capital. Sustenta-se, assim, a inexistência de acréscimo patrimonial tributável.

O recorrente reforça que a fiscalização ignorou o **contexto negocial e probatório**, desconsiderando os documentos apresentados à época, bem como **não demonstrou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação** por parte da contribuinte. Argumenta-se que o lançamento carece de base concreta, assentando-se em presunções e interpretações arbitrárias, sem respaldo nos fatos efetivamente ocorridos.

Sob outro prisma, o recurso insiste na **nulidade do auto de infração**, por incompetência da autoridade fiscal que lavrou o lançamento, reiterando os fundamentos de ordem normativa e regimental já deduzidos na impugnação, com especial menção à Portaria RFB nº 641/2015.

Feita essa breve sistematização, prossigo ao exame das questões preliminares.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA

Os recorrentes argumentam que o lançamento do crédito tributário efetuado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (DEMAC/BH) fere a regra da competência administrativa, pois, segundo sustenta a parte-recorrente, o domicílio tributário dos autuados é Cuiabá/MT, e a DEMAC/BH não possui competência legal para efetuar lançamentos tributários em relação a contribuintes não enquadrados nos critérios de acompanhamento diferenciado previstos na Portaria RFB nº 2.356/2010 e Portaria RFB nº 641/2015.

Ademais, sustenta-se que a lavratura do auto de infração por autoridade fiscal incompetente ofende o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, pois incorre em nulidade absoluta do ato administrativo tributário, ao ser praticado por agente sem jurisdição sobre o contribuinte, infringindo o devido processo legal e o direito de defesa.

Nos termos da orientação firmada na Súmula 27/CARF, “[é] válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo”.

Dessa orientação não divergiu o acórdão-recorrido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO

Para os recorrentes, a ausência de comprovação concreta, documental e discriminada da suposta omissão de ganhos de capital fere o princípio da legalidade tributária e o art. 142 do CTN, dado que o lançamento deve estar plenamente motivado e instruído com elementos probatórios objetivos. Sustenta-se que os valores lançados derivam de presunções, sem documentação hábil que os fundamente.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinθο Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus,

Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e

daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

De fato, como observou a autoridade-lançadora, textualmente (fls. 13-34):

Claro, pois, que o imóvel em exame foi alienado para **B.** e **K.** em 20/03/2013 pelo valor certo e ajustado de R\$ 1.200.000,00.

Entretanto, **L.** declarou que a alienação foi concretizada pelo valor de R\$ 900.000,00. Esse, inclusive, foi o valor que constou tanto na escritura pública de compra e venda, datada de 14/05/2013, lavrada no 5º Serviço Notarial e Registro de Imóveis de Cuiabá/MT, quanto no registro da escritura (registro 14 da matrícula 55.115), efetuado na mesma serventia em 20/05/2013.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

4 MÉRITO

4.1 DESCARACTERIZAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL, DECORRENTE DE AJUSTE RESULTANTE DA SOMATÓRIA DO CUSTO DE AQUISIÇÃO COM DESPESAS RELACIONADAS A BENFEITORIAS

Para os recorrentes, o lançamento ignora elementos fáticos e negociais que descaracterizam a existência de ganho de capital, como a existência de transações intermediadas por instituições financeiras (p.ex., CAIXA CONSTRUÇÕES), que não implicaram acréscimo patrimonial à parte-recorrente, ferindo, portanto, o **conceito legal de renda** (art. 43 do CTN), porquanto não configurado efetivo acréscimo patrimonial.

Analisado detalhadamente o conjunto probatório presente nestes autos, constata-se a fragilidade das alegações defensivas apresentadas pelos recorrentes.

Quanto à primeira operação imobiliária objeto de autuação, referente ao lote urbano nº 03 no Bairro São Benedito em Cuiabá/MT, os recorrentes sustentam que o valor efetivo da alienação correspondeu exatamente aos R\$ 900.000,00 declarados, argumentando que tal montante constituiu dação em pagamento parcial para aquisição de quotas sociais do Posto Santa Carmem Ltda. Entretanto, a documentação acostada aos autos demonstra a existência de **contrato particular de compra e venda datado de 20/03/2013**, apreendido durante o cumprimento de mandado de busca e apreensão, no qual consta expressamente que o valor total da operação foi de R\$ 1.200.000,00, dos quais R\$ 900.000,00 foram satisfeitos mediante a transferência do imóvel e R\$ 300.000,00 através de outros meios não especificados na peça recursal. Inexiste alegação, tampouco comprovação, de eventual distrato, ainda que por elementos circunstanciais, como cópias de comunicações ou mensagens entre as partes desse negócio, ou mesmo elementos que retratassem as operações, do ponto de vista do adquirente do imóvel.

Adicionalmente, o recibo firmado por Éder de Moraes Dias, marido da primeira recorrente, confirma o valor de R\$ 1.200.000,00 como preço ajustado para a aquisição do fundo de comércio, tendo a própria Laura Tereza da Costa Dias e seu filho Éder de Moraes Dias Júnior subscrito o documento na

qualidade de testemunhas. A tentativa de fragmentar artificialmente a operação econômica unitária, segregando o valor do imóvel daquele correspondente ao pagamento complementar, configura expediente inadequado para evitar a incidência tributária sobre o ganho de capital efetivamente auferido.

Nesse contexto, a escritura pública de compra e venda lavrada posteriormente, em 14/05/2013, consignando o valor de R\$ 900.000,00, não tem capacidade de alterar a realidade econômica subjacente à transação, especialmente quando confrontada com a documentação particular que retrata fielmente o negócio jurídico em sua integralidade. A discrepância entre o valor escriturado e aquele efetivamente ajustado entre as partes evidencia a prática de simulação relativa quanto ao preço, conduta que viola o princípio da capacidade contributiva e configura infração à legislação tributária.

Relativamente à segunda operação impugnada, envolvendo a alienação do imóvel constituído pelos lotes 01, 02 e 03 da Quadra 36 do Bairro Jardim Cuiabá, a situação apresenta contornos ainda mais complexos, porém igualmente desfavoráveis aos recorrentes. A cronologia dos fatos, cuidadosamente reconstituída através dos elementos probatórios coligidos, demonstra que o imóvel foi originariamente adquirido pela Grifort Indústria e Serviço de Apoio e Assistência à Saúde em abril de 2011, sendo posteriormente transferido à Caixa Construções Ltda. em julho de 2013, como forma de pagamento pela aquisição de salas comerciais.

Subsequentemente, em 15/01/2013, os recorrentes firmaram com a Caixa Construções compromisso de compra e venda do apartamento nº 2202 do Condomínio Forest Hill, pelo valor de R\$ 3.800.000,00, tendo efetuado pagamentos que totalizaram R\$ 910.000,00. Em 21/10/2013, as partes celebraram distrato do referido compromisso, ocasião em que a construtora, para quitar sua obrigação restitutória, transferiu aos recorrentes o imóvel situado no Jardim Cuiabá, avaliado precisamente em R\$ 910.000,00.

A posterior alienação do referido imóvel a M.A.L. da S., em 20/01/2014, pelo valor de R\$ 1.000.000,00, gerou comprovadamente ganho de capital tributável no montante de R\$ 90.000,00, considerando o custo de aquisição de R\$ 910.000,00. A alegação recursal de que a operação teria sido integralmente declarada não encontra respaldo na documentação fiscal apresentada, uma vez que os próprios recorrentes reconhecem ter declarado valor zero a título de ganho de capital na alienação do imóvel.

Portanto, a pretensão de afastar a autuação fiscal mediante a simples negativa dos fatos apurados pela autoridade fazendária, desacompanhada de elementos probatórios capazes de contradizer as conclusões alcançadas no procedimento de fiscalização, mostra-se claramente improcedente. Os documentos particulares apreendidos, cotejados com as escrituras públicas e declarações fiscais apresentadas, convergem consistentemente para a comprovação da omissão de ganhos de capital nas duas operações imobiliárias objeto de autuação.

Consequentemente, a manutenção integral do lançamento tributário apresenta-se como medida necessária, inclusive com a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, uma vez caracterizada a prática de sonegação fiscal mediante a inserção de elementos inexatos nas declarações apresentadas ao Fisco, com o deliberado propósito de reduzir ou suprimir o tributo devido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2 AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

Segundo sustentam os recorrentes, a caracterização da multa qualificada de 150% viola o **princípio da proporcionalidade** e da **tipicidade das infrações tributárias**, pois não houvera dolo, fraude ou simulação, sendo incabível a sanção agravada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

A propósito, dizem expressamente em suas razões recursais:

Desta forma, mediante apresentação da documentação em anexo, é nítido que não houve sonegação ou qualquer outra omissão de ganhos de capital pelos oras Requerentes.

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (...)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (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; (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 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 2007)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

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

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis

aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à *Navalha de Hanlon*. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da *Navalha de Hanlon* nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. Antonio, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à *imprudência* causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiosincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de

manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação *jarvetiniana*.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. **Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas**. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irrecuperável, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica- com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do **DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito. A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Em síntese conclusiva, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia.

Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia **PERSUASIVA** e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. MESSOD AZULAY, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espraiam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/202; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de terceirização,

lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. Cezar Peluso, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. Peluso algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, a autoridade lançadora adotou como critérios decisórios determinantes para aplicação da multa qualificada duas circunstâncias:

- a) Ausência de declaração acerca da realização de uma das operações; e
- b) Declaração por valor menor do que a quantia realmente utilizada em outra operação.

Para fins de referência, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

⇒ quanto à penalidade, descreveram as autoridades autuantes, às fls. 31/32, que "Como visto, ficou clara a ação dolosa de Laura Tereza da Costa Dias, uma vez que desejou prejudicar o Erário. Como visto, a contribuinte omitiu integralmente a realização de uma alienação e não declarou o valor real de venda de outra. A manobra é ocultar a ocorrência do fato gerador ou distanciá-lo da realidade, inserindo de propósito elementos sabidamente falsos, no caso o valor da alienação. As ações são claras no sentido de enganar o fisco. ", o que ensejou a aplicação da multa de 150%, de acordo com o previsto no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

Em face dos ilícitos, em tese, cometidos, deu-se a representação fiscal para fins penais abrigada no processo n. 10183.727767/2017-99

Como se lê, a autoridade-lançadora aparentemente se limitou a descrever as omissões, sem indicar, de modo expresso e analítico, quais elementos indicariam tanto o conhecimento, quanto a intenção, de reduzir indevidamente o valor de tributo devido.

Entendo que não há uma elipse na descrição feita pela autoridade-lançadora, e secundada pelo órgão julgador de origem.

Do modo como estruturada a narrativa, qualquer erro ou falha, ainda que inadvertida ou não intencional, caracterizaria fraude, simulação ou conluio para lesar o erário, com a resultante penalização qualificada de erros materiais ou de cálculo, de lapsos de atenção, ou de simples divergências de interpretação. Segundo se constata, essa é a interpretação adotada.

Porém, como visto, a legislação federal não admite interpretação que reduza o erro material, o lapso pontual e contingente, nem a divergência de interpretação, a atos intencionais voltados à redução ou à supressão de tributo devido.

Nesse contexto, a descrição rarefeita das condutas imputadas à recorrente, no tópico específico, sugeriria a ausência dos requisitos necessários para qualificação da multa.

Ocorre que tais elementos não estão ausentes do auto de infração. Eles estão dispostos topicamente em outros pontos da descrição feita pela autoridade lançadora. Essa escolha estilística não infirma a constatação de que a aplicação da multa qualificada está devidamente motivada.

De fato, conforme apontado anteriormente, a autoridade lançadora teve acesso a documentos particulares, que, a despeito de não estarem notariados¹, foram considerados aptos e hábeis à comprovação de que as operações foram realizadas por valores diversos daqueles declarados, com a consciência de que essa distinção não teria base crível. Esses documentos, contratos particulares e recibos, indicam que a operação ocorreu por valor superior àquele declarado, sem que a recorrente tenha indicado razão adequada para fundamentar a ocorrência de erro material ou de simples divergência de interpretação (houvesse divergência de interpretação, a declaração corresponderia ao valor de aquisição segundo a quantia entendida por legalmente ajustada, e não por valor globalmente inferior).

Presente indicação expressa, ostensiva e analítica de elementos que pudessem justificar a presença da consciência e da intenção de reduzir ou suprimir tributo devido, sem a alçada da isolada omissão ou de discrepância no registro da base calculada, é possível caracterizar

¹ Circunstância que reforça o sem-sentido de se exigir o registro cartorial de documentos particulares, nos termos do art. 221 do CC/2002, para que o Estado dele tenha que extrair efeitos legais, nos termos dos arts 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF, bem como do art. 50 da Lei 9.784/1999.

a presença de dolo, fraude, simulação ou conluio, que são requisitos imprescindíveis à qualificação da multa.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 CONCLUSÃO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO AS PRELIMINARES, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino