



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.723010/2016-73
ACÓRDÃO	2002-009.581 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERTO PAULO VIEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.

Não existe comando para o sobrestamento do processo, no âmbito administrativo, com fundamento em reconhecimento de repercussão geral da matéria pelo STF.

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

PERÍCIA. DESNECESSÁRIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando for desnecessário à solução da lide e quando não se observam os requisitos exigidos na legislação.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. HERANÇA E DOAÇÃO.

O ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem.

Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança/doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador. Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens adquiridos por herança ou doação, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

ATUALIZAÇÃO DO VALOR DO BEM. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Não há previsão legal para atualização do valor histórico de bem constante da declaração de bens, por meio de aplicação de correção monetária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. 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 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF Nº 04 E Nº 05.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, referente aos fatos geradores em 01/06/2011 e 23/01/2012.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 429/483), extrai-se:

A ação fiscal teve início em atendimento aos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2016-00187-8 e 08.1.04.00-2016-00227-0, com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos exercícios 2012 e 2013 (anos-calendário 2011 e 2012), apurando-se o que segue:

1 - Jussara Soares Vieira, Roberto Paulo Vieira, Danuza Maria Soares Vieira, Dionizia Maria Soares Vieira e Saulo José Soares Vieira, doravante denominados JUSSARA, ROBERTO, DANUZA, DIONIZIA e SAULO, alienaram o imóvel Matrícula nº 77.366, do Registro de Imóveis da Comarca de Mogi Mirim/SP, para a Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, CNPJ 09.091.351/0001-20, a título de integralização de capital, pelo valor total de R\$ 90.000.000,00, em junho de 2011.

2 - JUSSARA, ROBERTO, DANUZA, DIONIZIA e SAULO alienaram o imóvel Matrícula nº 83.311, do Registro de Imóveis da Comarca de Mogi Mirim/SP, para o Itaú Unibanco S/A, CNPJ 60.701.190/0001-04, em janeiro de 2012, pelo valor total de R\$40.754.733,00.

Esclarece a autoridade lançadora que ROBERTO constava como dependente de JUSSARA nas Declarações de Ajuste Anual – DAA dos exercícios 1999 a 2005. Em agosto de 2010, ROBERTO apresentou DAA para os exercícios 2006 a 2009 e, em julho de 2011, apresentou DAA para os exercícios 2010 e 2011.

Em julho de 2011, dias após à alienação para a Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, o contribuinte transmitiu DAA dos anos-calendário 2006 a 2010, informando a parcela de 5,75% dos imóveis (matrículas 77.366 e 83.311), por valor superior a R\$8.700.000,00. Na DAA de 2010, informou o valor dos imóveis superior a R\$10.000.000,00.

Nos exercícios de 2011 e 2012, o valor dos imóveis alienados foram de R\$4.788.000,00 (mat. 77.366) e R\$5.578.930,08 (mat. 83.311).

Informa auditoria que a parcela do preço das alienações do contribuinte foi de R\$4.788.000,00 e R\$2.168.151,80 e não houve recolhimento de ganho de capital sobre as alienações.

Foi aplicada a regra contida no art. 173, I, do CTN, por inexistir pagamento antecipado de tributo a título de ganho de capital, referente às operações de junho/2011 e janeiro/2012.

Afirma a fiscalização que o contribuinte agiu com dolo e de modo a fraudar a aplicação da legislação tributária. Portanto, a regra decadencial aplicável é a prevista no art. 173, I do CTN.

No curso dos procedimentos fiscais, verificou a auditoria fiscal que o fiscalizado intentou esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte do Fisco. Cita, no item 127 do TVF, fls. 478/480, as ações praticadas pelo contribuinte para aumentar o custo de aquisição dos imóveis mat. nº 77.366 e 83.311, com o fim de omitir do Fisco os ganhos de capital auferidos nas alienações de 2011 e 2012.

Caracterizada a intenção dolosa do fiscalizado de não recolher os tributos devidos, e tentado dificultar ou impedir a atuação da fiscalização, para cobrança dos valores devidos, concluiu a auditoria que a conduta enquadra-se no conceito de fraude e de sonegação, circunstância na qual resultou na aplicação da multa de 150%, previstas no art. 44, I da Lei nº 9.430/96 e §1º, c/c os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 02-70.963 - 7ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte/MG de e-fls. 504/539, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 546/658), repisando as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

Sobrestamento do processo, em razão da existência de repercussão geral reconhecida pelo STF.

Invoca princípios constitucionais previstos no art. 37, caput da Constituição da República – CR/88, bem como no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que devem ser observados pela administração pública em seus atos, quais sejam, legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Entende ser necessária a suspensão do processo administrativo fiscal, em razão da existência de repercussão geral, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, nos Temas nº 863 (limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório) e nº 816 (limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório).

(...)

Inconstitucionalidade do art. 19, parágrafo único da Lei nº 9.393/96.

Aduz que o art. 19, parágrafo único da Lei nº 9.393/96, na determinação do custo de aquisição do imóvel para apuração de ganho de capital de imóvel rural, faz distinção para imóvel adquirido antes de 1/1/97 e após esta data.

Para imóveis rurais adquiridos antes de 1/1/97, o custo de aquisição é o valor constante na escritura pública. As aquisições após 1/1/97, deve ser utilizado o custo de aquisição e venda do imóvel, o Valor da Terra Nua – VTN declarado no Documento de Informações e Apuração do ITR – DIAT.

O VTN é atualizado anualmente e reflete o preço de mercado da terra.

Conclui que, imóveis adquiridos antes de 1/1/97, quando de sua alienação, sofrerá uma tributação maior do que aqueles adquiridos após 1/1/97, cujo VTN é corrigido anualmente.

O legislador criou duas situações para um mesmo contribuinte, proprietário de imóvel rural, quebrando, com isto, a isonomia prescrita no art. 150, II, da Constituição da República – CR/88.

Apesar de o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 da Portaria Ministério da Fazenda nº 343 de 9/7/15 determinar que, no âmbito administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de norma, sob fundamento de inconstitucionalidade, é dever da Administração Pública afastar a incidência de normas tidas como ilegais e inconstitucionais, conforme preconizam as Súmulas do STF nº 346 e 473.

(...)

Nulidade do Auto de Infração quanto à integralização de capital da empresa. Ausência de alienação e acréscimo patrimonial.

Segundo a autuação, o impugnante ao integralizar o capital social da empresa Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, CNPJ 09.091.351/0001-20, mediante

a conferência do imóvel mat. nº 77.366, houve ganho de capital, pois a conferência de bens equipara-se à alienação de bens.

A Lei nº 7.713/88, art. 3º, §3º (e na lei anterior) utilizada para fundamentar a autuação, prevê a apuração do ganho de capital, para fins de imposto de renda da pessoa física, nas operações que importam em alienação. E, nas situações elencadas na Lei, não há qualquer menção à integralização de capital. Portanto, não se pode considerar integralização de capital como equiparada à alienação de bens.

No lançamento, ao utilizar o art. 23, §§1º e 2º da Lei nº 9.249/95; art. 132, §§1º e 2º, do Decreto nº 3.000/99; art. 3º, §3º, da Lei nº 7.713/88, e art. 43 do CTN, houve alargamento do conceito de renda, ou ainda, de proventos de qualquer natureza, criando um tributo não existente, em nítida violação ao que dispõe o art. 154, I da CR/88, e art. 43, I e II, e art. 110 do CTN.

Alargaram o conceito de renda, pois considera como renda algo que não é receita, lucro, proveito, ganho, ou acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso, conforme já sedimentou o STF em julgamento de Recurso Extraordinário.

Colaciona julgados de tribunais, que declararam a inconstitucionalidade do art. §3º, do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

Afirma que a atitude da fiscalização, ao modificar o conceito de renda, ou proventos de qualquer natureza, é ilegal e inconstitucional.

Para todas as hipóteses prescritas dentro da definição de alienação, constante da legislação citada anteriormente, que enumera exaustivamente os fatos jurídicos da incidência tributária, ocorre a transferência, e seu transferidor (ex-proprietário) não mais tem qualquer benefício ou comunicação com o bem. Na integralização de capital de pessoa jurídica com bens de pessoa física, isto não ocorre, pois a pessoa física continua tendo contato com os bens. Ainda que de forma indireta é possuidora dos bens integralizados.

(...)

Nulidade do Auto de Infração diante do equivocado valor atribuído ao imóvel objeto da integralização de capital social.

Esclarece o impugnante que contratou profissional habilitado para promover planejamento tributário, fiscal e contábil, na expectativa de que seria reduzido o valor a pagar de tributos.

Embora tenha pago honorários vultosos ao profissional, não sabe como o profissional supervalorizou o imóvel integralizado pelo valor de R\$90.000.000,00.

Como base em três laudos técnicos de profissionais contratados pelo impugnante, o imóvel objeto da mat. 77.366 foi aferido com o valor de mercado discriminado a seguir. Informações constantes no sítio eletrônico da Junta Comercial do Estado de São Paulo, anteriormente à lavratura do AI:

- Área 622.414,335 m² - R\$4.849.115,80;
- Área 608.414,335 m² - R\$4.258.900,90, e
- Área 622.414,335 m² - R\$4.503.143,70.

Entende que é necessário seja promovida perícia técnica a fim de que seja utilizado o Sistema de Preço de Terras previsto na Portaria da SRF nº 447, de 28/3/2002.

A fiscalização ignorou o custo com benfeitorias no imóvel em voga, que segundo os Laudos Técnicos juntados à impugnação, perfazem aproximadamente R\$500.000,00.

Em observância ao princípio da verdade material, o AI deve ser nulo de pleno direito, considerando que o valor do imóvel objeto da integralização, conforme Laudos Técnico em anexo não é o mencionado no AI. O valor do imóvel deve ser alterado, o que ocasionará a diminuição do valor da exigência.

Nulidade do Auto de Infração ante Ação de Desapropriação nº 00002333-15.2014.8.26.0363, em trâmite na justiça.

No AI, a autoridade fiscal indica que a metragem do imóvel é de 622.414,335m², no entanto, tal metragem está incorreta.

Recentemente, o impugnante tomou conhecimento da existência da Ação de Desapropriação nº 00002333-15.2014.8.26.0363. Não tendo o impugnante sido citado da ação judicial, foi decidido, em 27/2/15, o deferimento da imissão na posse ao Município de Mogi Mirim.

Afirma que não corresponde à realidade a metragem do imóvel que consta na mat. nº 77.366, pois existem glebas de terras que foram desapropriadas.

(...)

Ausência de ganho de capital do imóvel rural objeto da mat. nº 83.311.

O imóvel mat. nº 83.311, alienado em janeiro de 2012 por R\$40.754.733,00, foi considerado pela auditoria fiscal como urbano, de modo que o custo de aquisição considerado na apuração do ganho de capital foi o declarado em Dirpf do contribuinte.

Informa o impugnante que o imóvel é rural, inclusive possuía benfeitorias, e era cadastrado no INCRA sob o nº 950.041.498.360.5 e no Número do Imóvel na Receita Federal – NIRF nº 3.692.036.3.

Na época da alienação, o impugnante mantinha contrato de parceria, para plantação de cana-de-açúcar, com a empresa Agropecuária Nª Srª do Carmo S/A, que foi desfeito, o que gerou indenização no valor de R\$900.000,00. Tais valores não foram excluídos como benfeitorias pela fiscalização, em total violação ao princípio da legalidade.

Cita julgados, no sentido da exclusão das benfeitorias do montante tributável.

Entende que o imóvel deve ser considerado rural, pois está inscrito na RFB como tal e é contribuinte do ITR, visto que a destinação econômica do imóvel é agrícola, não incidindo sobre a gleba o IPTU.

Colaciona doutrina e julgados dos tribunais sobre a não incidência de IPTU, mas sim ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do município, desde que comprovadamente utilizado em exploração de atividade rural.

(...)

Ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte. Cancelamento da multa qualificada de 150%.

Afirma o impugnante que sua mãe JUSSARA contratou profissional de contabilidade que sugeriu que fosse criada uma empresa Holding, cujo capital social seria integralizado mediante a conferência do imóvel mat. 77.366.

O objetivo era reduzir o ganho de capital a ser pago em duas operações que JUSSARA e filhos faria no futuro, quais sejam: a) contrato de loteamento da fazenda mat. nº 77.366, para consecução de empreendimento imobiliário e b) venda do imóvel mat. nº 83.311 ao Banco Itaú Unibanco S/A.

O valor contábil dos imóveis de propriedade de JUSSARA e filhos seria aumentado mediante retificação da Dirpf dos últimos 5 anos (exercícios 2006 a 2010), bem como a retificação das DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

De modo que, ao constituírem a empresa Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, não haveria ganho de capital na integralização do imóvel, nem ganho de capital na venda do imóvel mat. nº 83.311 para o Banco Itaú Unibanco S/A.

(...)

Caráter confiscatório da multa qualificada de 150%.

Caso entenda manter a multa qualificada, a sanção administrativa não pode ser mantida no patamar de 150%, por se ilegal e inconstitucional.

Tece extensos comentários sobre a natureza da multa punitiva prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, colaciona doutrina sobre o assunto, invoca princípios constitucionais, como o da proporcionalidade, capacidade contributiva, não confisco, da isonomia, razoabilidade e da solidariedade.

(...)

Caráter confiscatório da multa punitiva de 75% - Tema nº 816.

Afirma ser inconstitucional a multa punitiva estabelecida no patamar de 75% sobre o tributo devido. Trata-se de verdadeiro confisco. Como já dito, a conduta do impugnante é culposa, pois o trabalho foi promovido por terceiro, respaldado em contrato de honorários.

(...)

Necessidade de aplicação de correção monetária sobre os bem objeto da autuação.

Assevera que deveria ter sido atualizado, por meio da correção monetária, os valores históricos dos bens que constavam da declaração do contribuinte. A ausência de correção dos bens desde a aquisição de cada bem, até a data em que teria ocorrido o ganho de capital, certo que haverá o enriquecimento ilícito da administração pública, que estará tributando patrimônio e não efetivo ganho de capital.

A não aplicação da correção monetária fere o princípio da isonomia, porque o valor utilizado pelo Fisco é atual, enquanto o valor do contribuinte é histórico.

Inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic.

Entende que a Selic é juros remuneratórios. Não pode o fisco, a pretexto de cobrar juros, adotar verdadeiro indexador monetário vinculado ao mercado de capitais.

Colaciona julgados neste sentido.

Diante de tais esclarecimentos, resta incontroverso a inconstitucionalidade da aplicação da Selic, devendo ser afastada do caso em questão.

Nulidade do Auto de Infração, ante a doação promovida por JUSSARA a seus filhos.

Não incide ganho de capital na parte dos imóveis recebidos por doação de sua genitora (a senhora JUSSARA).

A fiscalização utilizou a Dirpf de JUSSARA, a escritura de doação e as matrículas dos imóveis para promover o cálculo do ganho de capital.

A partir de 1/1/97, conforme art. 19, parágrafo único da Lei nº 9.393/96, deve ser utilizado como custo de aquisição e venda do imóvel o VTN declarado.

(...)

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

Do Pedido de Suspensão do Processo

O recorrente argumenta da necessidade de suspensão da presente exigência fiscal, no que entende existir discussão judicial no âmbito do Supremo Tribunal Federal a respeito do limite para a fixação da multa fiscal moratória.

Sem razão o recorrente!

No Regimento Interno deste Conselho, bem como na legislação pertinente, não há previsão para sobrestamento de processo apenas em face de existência de repercussão geral reconhecida pelo STF.

Ademais, o referido tema foi julgado pela Suprema Corte no dia 03/10/24, tendo o acórdão sido publicado no dia 29/11/24, onde, por unanimidade, fixou-se o limite de 100% do débito tributário para a multa qualificada, aplicada em caso de fraude, sonegação ou conluio.

Portanto, não acolho o pedido do contribuinte.

Nulidade – Inconstitucionalidade/Ilegalidade - Art. 19 da lei n. 9.393/96 – Quebra da Isonomia Constitucional

O recorrente quer que este órgão de julgamento afaste aplicação de norma válida no ordenamento jurídico vigente, por entender que o dispositivo legal aplicado no lançamento quebrou a isonomia constitucional. Dispõe que o art. 19, parágrafo único da Lei nº 9.393/96, na determinação do custo de aquisição do imóvel para apuração de ganho de capital de imóvel rural, faz distinção para imóvel adquirido antes de 1/1/97 e após esta data.

Em contrapartida, quer que seja aplicado como custo de aquisição o VTN, nos termos da legislação supra.

Esta autoridade julgadora não pode deixar de aplicar a legislação tributária vigente no ordenamento jurídico (art. 19, parágrafo único da Lei nº 9.393/96), visto que a atividade administrativa é vinculada à lei, não podendo dela se afastar, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN). Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na esfera administrativa, não se pode tratar de reconhecimento de inconstitucionalidade de norma, matéria de competência do STF.

Ademais, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Como dito, no mesmo tópico em que sustenta a ilegalidade da lei, pugna que seja aplicado os seus termos. No mínimo, contraditória as alegações.

No entanto, por amor ao debate, cabe esclarecer que, em relação ao pedido que seja aplicado, como custo de aquisição o VTN – Valor da Terra Nua, para fins de apuração de ganho de capital, também não merece acolhida, como será demonstrado a seguir.

De acordo com o TVF, itens 57.1 e 57.2, fls. 449, o custo de aquisição do imóvel mat. nº 77.366, adquirido por herança, foi apurado em conformidade com o valor declarado nas DAA do de cujus, nos anos-calendário 1995 e 1996. O fiscalizado adquiriu sua fração ideal de 5,75% (conforme indicado nas matrículas dos imóveis, a exemplo das fls. 225) por R\$ 8.518,15. A data de aquisição foi a da abertura da sucessão, 3/2/94, com o falecimento de Paulo.

Em relação ao imóvel mat. nº 83.311, fls. 450 do TVF, a fração ideal de 5,75%, adquirida por herança, em 3/2/94, teve o custo de aquisição apurado em conformidade com o valor declarado nas DAA do de cujus, nos anos-calendário 1995 e 1996 e resultou no valor de R\$10.074,99.

Conforme previsão no art. 23, parágrafos 1º, 3º e 4º, da Lei nº 9.532, de 10/12/97, c/c o art. 119 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Decreto nº 3.000/99 (vigente a época), os bens transmitidos por herança, ou doação, devem ser inseridos na declaração de bens do herdeiro/donatário, pelo valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou doador.

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

[...]

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

[...]

Art. 119. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).

Desta forma, o custo de aquisição dos imóveis adquiridos por herança, em 3/2/94, foi aquele que vinha sendo declarado à RFB pelo de cujus, nos anos-calendário 1995 e 1996, já que o impugnante não entregava declaração de bens e não foi entregue declaração de final de espólio.

O valor do bem foi atualizado até 31/12/95, pois foi considerado o valor declarado pelo de cujus até 31/12/95, conforme previsto na Lei 9.249/97, art. 17. Verificou-se, também, que não foi apurado ganho de capital sobre os bens transmitidos por herança, o que demonstra que os bens foram transmitidos pelo valor constante da declaração de bens do falecido.

A parte do imóvel mat. nº 83.311, de natureza urbana (item 99 do TVF, fls. 469), foi adquirido por doação, feita por JUSSARA em 8/4/10. O custo de aquisição foi de R\$2.550,41, apurado a partir do valor constante da escritura do 1º Tabelião de Notas e Protesto de Letras e Títulos da Comarca de Mogi Mirim e da matrícula do imóvel (itens 58 e 60 do TVF, fls. 450 e 451, e item 63, fls. 454).

Consta do TVF (itens 72 e 76, fls. 457 a 459) que não houve apuração de ganho de capital na transmissão por doação, pois a doadora JUSSARA, não informou a doação efetuada em 8/4/10 a seus filhos, em sua DAA do exercício 2011. A doação, equivalente a 21,279% do imóvel mat. 77.365, efetuada por JUSSARA a seus filhos, somente foi informada à RFB, nas declarações retificadoras entregues em julho de 2011, com vultosos valores.

Conclui-se pois, que não há como atender o pedido do contribuinte em atribuir custo de aquisição como sendo o VTN, por falta de previsão legal para sua pretensão.

MÉRITO

Ganho de capital sobre integralização de capital (alienação)

No presente caso, o contribuinte integralizou parte do capital da sociedade empresária Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, CNPJ 09.091.351/0001-20, mediante a alienação do imóvel mat. nº 77.366, em junho/2011, pelo valor de R\$90.000.000,00 de propriedade de JUSSARA, ROBERTO, DANUZA, DIONIZIA e SAULO.

Pois bem! A matéria fática em questão já foi objeto de análise por parte deste Conselheiro Relator, nos autos do PAF nº 10830.723007/2016-50, em relação a contribuinte Sra. Jussara Soares Vieira, o qual, entendeu pela manutenção do lançamento, nos termos do Acórdão nº 2301-005.769.

Dito isto, para manter a coerência de entendimento, por muito bem analisar os fatos e argumentos trazidos pelo contribuinte, peço vênha para adotar excertos da decisão de piso, que assim dispôs:

O impugnante entende que não houve ganho de capital, pois não se pode considerar integralização de capital como equiparada à alienação de bens, tributável nos termos da Lei nº 7.713/99, art. 3º, §3º.

(...)

A Lei nº 9.249, de 26/12/95, em seu art. 23, diz que, na transferência de bens de pessoa física para pessoa jurídica, a título de integralização de capital, a diferença de preço entre o valor constante da declaração de bens e o do capital integralizado, estará sujeito a apuração de ganho de capital.

(...)

Tributar como ganho de capital a diferença a maior, entre o valor do bem declarado e o valor da integralização do capital social, não importa em alargamento do conceito de renda, ou proventos de qualquer natureza, como afirma o impugnante.

O ato de integralização de capital é revestido de caráter oneroso. A participação da pessoa física do impugnante na sociedade empresária, se deu com a transferência de um bem de sua propriedade para a pessoa jurídica, portanto, houve uma contraprestação, que se deu pela substituição do bem mat. nº 77.366, por ações da sociedade empresária Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, CNPJ 09.091.351/0001-20.

Sem razão o impugnante ao afirmar que integralização de capital não se configura alienação, por entender que o contribuinte (pessoa física) continuou tendo contato com o bem objeto da integralização. Também não merece êxito ao argumentar que, se tivesse ocorrido alienação, o transferidor do bem não teria qualquer benefício ou comunicação com o bem.

Esclareça-se que o bem transferido para subscrição no capital social da pessoa jurídica deixou de ser do contribuinte e passou a pertencer ao patrimônio da sociedade empresária. Pelo princípio contábil da entidade, o patrimônio da empresa (entidade) não se confunde com o dos seus sócios. Portanto, o bem foi transferido a título oneroso, passando a pertencer à pessoa jurídica, da qual o contribuinte é acionista.

Correta a apuração de ganho de capital sobre a diferença de valor na transferência de bem para integralização de capital social.

Valor atribuído ao imóvel objeto da integralização de capital.

Quanto à discordância do impugnante em relação ao valor atribuído ao imóvel mat. 77.366, transferido para a Fazenda Bela vista e Pitás Participações S/A, a título de integralização de capital, pelo valor de R\$90.000.000,00, cumpre esclarecer que foi este o valor averbado junto ao Registro de Imóveis da Comarca de Mogi Mirim/SP, em 20/7/12, doc. fls. 225, a saber:

Nos termos da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da empresa DARHAN Administração de Bens S.A, de 1/7/11, a denominação da sociedade passou para Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S.A, fls. 293/296. Foi deliberado aumento de capital social de R\$90.000.000,00, em novas ações ordinárias, subscritas e integralizadas por JUSSARA, SAULO, DIONÍZIA, ROBERTO E DANUZA. A Ata foi registrada na JUCESP sob o nº 217.192/11-7.

De acordo com as DOI e matrículas obtidas pela fiscalização, conforme reproduzido no TVF itens 15 e 15.1, fls. 433, o valor da conferência do bem para a integralização do capital foi de R\$90.000.000,00.

A quantidade de ações subscritas estão identificadas no Anexo I da Ata Geral Extraordinária, fls. 297/298 e a descrição do bem utilizado para integralização do capital social encontra-se descrito no Anexo II, fls. 299/304.

No banco de dados da RFB, o capital social da sociedade empresária está registrado pelo valor de R\$90.000.500,00.

Sabendo-se que o imóvel mat. 77.366 foi adquirido pelos alienantes em 1991 e 1994, o valor de alienação do bem é o da efetiva transação.

Sobre a matéria, a orientação da RFB, no Perguntas e Respostas do IRPF 2012 é a que se segue.

IMÓVEL RURAL

599 — Como apurar o ganho de capital de imóvel rural?

O ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua (sem as benfeitorias) e depende da data de aquisição do imóvel rural. Caso o custo das benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por este realizadas) não tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

1 - Imóveis adquiridos até 31/12/1996

Para os imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, aplicam-se as regras para apuração do ganho de capital vigentes antes da edição da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

1.1 - Custo de aquisição

O custo de aquisição, como regra geral, deve ser o valor constante na Declaração de Bens e Direitos.

[...]

1.6 - Valor de alienação

O valor de alienação, em todos os casos, é o valor efetivo da transação.

Por todo o exposto, não merece reparo o valor de alienação do imóvel mat. nº 77.366, transferido por R\$90.000.000,00 para a Fazenda Bela vista e Pitás Participações S/A, a título de integralização de capital.

O contribuinte pede seja reavaliado o valor de alienação do bem, e que seja utilizado o Sistema de Preço de Terras previsto na Portaria da SRF nº 447, de 28/3/2002. A citada portaria aprovou o Sistema de Preços de Terras, em atendimento ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/96. O art. 14 da Lei nº 9.393/96, cuida do lançamento de ofício, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, no caso de falta de entrega de DIAC ou do DIAT, ou quando houver subavaliação ou informações inexatas nas referidas declarações. No caso de apuração de ganho de capital na alienação do bem em questão, não há

previsão de utilização do valor do Sistema de Preços de Terras, que é utilizado, especificamente, no lançamento de ofício de exigência de ITR.

Quanto ao pedido de perícia técnica, cumpre esclarecer que o julgador, em decorrência do princípio da oficialidade, tem o poder de comando do processo, podendo determinar, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos moldes do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6/3/72.

(...)

A perícia será deferida quando for necessária à solução da lide, assim entendida aquela que influencie a decisão a ser proferida.

No processo em debate, não há necessidade de perícia, pois o valor do bem, utilizado para integralização do capital social da sociedade empresária da qual o contribuinte tornou-se acionista, foi aquele extraído da Ata da Assembleia registrada na JUCESP sob o nº 217.192/11-7, DOI e matrículas obtidas pela fiscalização junto ao Cartório de Registro de Imóveis, documentos estes merecedores de confiança e não há motivos para desconsiderá-los.

Ademais, deve-se ater que o pedido de perícia solicitado na impugnação não atendeu à regra disposta no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6/3/72, pois o contribuinte apesar de formular os quesitos referentes aos exames desejados, deixou de indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito

(...)

Isto posto, indefiro o pedido de perícia requerido pelo autuado, por motivos fáticos e de direito.

Afirma o impugnante que a fiscalização ignorou o custo com benfeitorias do imóvel alienado, que segundo os Laudos Técnicos juntados à impugnação, perfazem aproximadamente R\$500.000,00.

Ressalte-se que, nos termos do art. 128, §7º do RIR/99, as benfeitorias integram o custo de aquisição do imóvel, desde que comprovadas com documentação hábil e idônea e discriminadas na declaração de bens.

No Registro do imóvel mat. 77.366, consta averbado benfeitorias: casas de empregado, tanques de piscicultura e outras benfeitorias menores. No entanto, as benfeitorias sequer foram informadas nas DAA do contribuinte, cópias às fls. 355/422, especialmente naquelas apresentadas após a alienação ocorrida em junho de 2011 (integralização de capital).

E mais, tanto no curso da ação fiscal como em sede de impugnação, o contribuinte não apresentou documentos contemporâneos hábeis a comprovarem os dispêndios com a realização das benfeitorias.

Desta forma, o custo com benfeitorias do imóvel não pode integrar o custo de aquisição por descumprimento dos requisitos exigidos na legislação.

Ação de Desapropriação nº 00002333-15.2014.8.26.0363.

Afirma o impugnante que não corresponde à realidade a metragem do imóvel (622.414,335m²) que consta na mat. nº 77.366, pois existem glebas de terras que foram desapropriadas.

De acordo com o Registro de Imóveis da mat. 77.366, fls. 223/225, a área do imóvel é de 622.414,335 m², sou seja, 62,2414 ha. Como se pode constatar, não há nenhuma averbação de desapropriação de parte deste imóvel no referido Registro (Lei nº 6.015, de 73, art. 167, inciso I, nº 34).

A Ação de Desapropriação nº 00002333-15.2014.8.26.0363, citada pelo contribuinte, de acordo com consulta no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, foi distribuída em 28/3/14, conforme tela de fls. 503. Portanto, a ação judicial inciou-se em data posterior à integralização do capital social da sociedade Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A, que se deu por deliberação em Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 1/7/11, fls. 293/296. E, ainda, a parte que figura na ação de desapropriação é a pessoa jurídica Fazenda Bela Vista e Pitás Participações S/A e não a pessoa física do impugnante.

Assim, descabida de êxito a contestação da área do imóvel mat. nº 77.366, ao tempo da alienação ocorrida em julho/2011, pela integralização de capital.

(...)

Ausência de ganho de capital do imóvel rural objeto da mat. nº 83.311.

Recapitulando os fatos, o imóvel mat. nº 83.311 foi alienado em janeiro/2012 por R\$40.754.733,00, para o Itaú Unibanco S/A. Na apuração do ganho de capital, a auditoria fiscal cuidou de detalhar o custo de aquisição referente à parte do imóvel adquirido por herança, bem como da parcela adquirida por doação, como relatado anteriormente.

O impugnante entende ser o imóvel de natureza rural, por estar cadastrado no INCRA e no NIRF, portanto o custo de aquisição a ser considerado deveria ser o constante na DIAT.

Não procede o pedido do contribuinte, pois, de acordo com a Escritura de Venda e Compra, obtida junto ao Itaú Unibanco S/A, devidamente registrada no 8º Tabelião de Notas de São Paulo, os alienantes, representados pela procuradora JUSSARA, afirmaram que “b) não são empregadores nem produtores rurais”, fls. 829 (np). E os compradores fizeram constar da Escritura de Venda e Compra que “f) tem inequívoco conhecimento que o imóvel objeto desta escritura, embora seja urbano, conforme cadastro retro mencionado, ainda possui cadastro ativo no INCRA e Receita Federal como imóvel rural (CCIR nº 950.041.498.360-5 / NIRF nº 3.692.036-3), responsabilizando-se os OUTORGANTES VENDEDORES, pelos

procedimentos necessários ao cancelamento dos referidos cadastros junto aos órgãos competentes, arcando com todos os custos ...”, fls. 831 (np).

Observa-se que nos documentos apresentados a natureza do imóvel mat. 83.311 é urbana, Cadastro Municipal 55.36.55.0899.01, com área de 815.094,66 m², situado no Bairro Bela Vista, no município de Mogi Mirim S/A, conforme averbado em 20/12/11, fls. 244/246.

Ressalte-se que o nº 3.692.036.3 identificado no Registro do Imóvel corresponde ao cadastro na Receita Federal para fins de apuração do ITR. Tal número é inerente ao cadastro de uma gleba muito maior, de 2.360.000,00 (dois milhões e trezentos e sessenta mil metros quadrados), que era rural. Entretanto, em decorrência do desmembramento de parcelas desta área em diversas matrículas no registro de imóveis, como detalhadamente apontado pela fiscalização em seu relatório, surgiu a matrícula nº 83.311. Esta última, no entanto, está assentada em área urbana e tem 815.094,66 m², como atesta o registro acima indicado.

Parte do imóvel mat. nº 83.311, adquirido por herança, teve o custo de aquisição apurado com base no valor constante na DAA exercício 1997 apresentada pelo espólio. A data da aquisição da parcela decorrente de herança é a da abertura da sucessão: 3/2/94.

A fração ideal do contribuinte (5,75%) foi extraída dos registros de imóveis. Após consideradas todas as operações de desmembramento e unificação de áreas (como detalhadamente exposto pela autoridade lançadora e anteriormente relatado), verificou-se que 90,3171% do imóvel de matrícula 83.311 (736.170,62 m² dos 815.094,66 m² alienados) equivalia a 22,9768% do imóvel de área total 3.203.979,00 m², devidamente declarado em nome do de cujus. Assim, a transmissão dessa parcela se deu por R\$ 175.217,17 (= 22,9768% x R\$ 762.583,00) e o contribuinte, portanto, adquiriu sua fração ideal (5,75%) por R\$10.074,99 (=R\$ 175.217,17 x 5,75%), não havendo reparos a serem feitos nos cálculos da autoridade lançadora.

Quanto à parcela do imóvel de matrícula 83.311 adquirida por doação de JUSSARA, em 8/4/2010, observa-se que esta corresponde à parcela do imóvel de matrícula 363 (rural), o qual originou o imóvel de matrícula 77.365 (por desmembramento, objeto da doação), posteriormente unificada com o imóvel de matrícula 77.367, originando a matrícula 83.309 (urbano) que foi objeto de desmembramento, derivando as matrículas 83.310 e 83.311, esta última alienada ao Itaú Unibanco S/A.

A autoridade lançadora levou em consideração todas as operações de desmembramento e unificação para quantificar a parcela da doação que ficou destinada ao imóvel de matrícula 83.311 (44,9442% = 78.924,04 m² /175.604,44 m², área do imóvel de matrícula 83.311 dividido pelo total da área do imóvel desmembrado, o de matrícula 77.365).

Relativamente ao custo de aquisição, partiu do valor total da doação (R\$21.000,00), tendo em vista o disposto na Lei 9.532/1997, art. 23, §4º, base legal do §3º, do art. 119, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Vale repisar que o interessado somente apresentou a DAA exercício 2011, em 13 de julho de 2011, fls. 403/408, após a alienação (integralização de capital) ocorrida em junho de 2010. No campo “Declaração de Bens e Direitos - Discriminação” o imóvel recebido por doação, área remanescente da mat. nº 77.367, foi declarado como “Havido por Herança, processo 83/94”.

A doação também não havia sido informada por JUSSARA, doadora, na DAA exercício 2011 apresentada tempestivamente. JUSSARA, assim como fazia PAULO, declarou os imóveis de matrícula 28.859 e 363 em conjunto e por valor inferior a R\$800.000,00, apenas informando a exclusão das partes ideais dos filhos que antes eram seus dependentes.

Somente em declaração retificadora entregue em julho de 2011, JUSSARA passou a informar a doação aos filhos pelo vultoso valor de R\$7.252.156,52.

A doadora JUSSARA foi reiteradamente intimada a comprovar os custos de aquisição dos bens declarados, eis que a legislação veda a atualização de bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 1º/1/96 (IN SRF 84/01, art. 8º), mas faculta que algumas despesas relacionadas a bens imóveis (como gastos com reforma, ampliação, com pintura, reparos em azulejos, entre outras), desde que comprovadas com documentação hábil e idônea e discriminadas na DAA, possam integrar o custo de aquisição (IN SRF 84/01, art. 17).

Os documentos solicitados, entretanto, não foram apresentados.

Apresenta o impugnante os documentos de fls. 570 a 575 (np) - Termo de Composição Amigável e de Quitação de Verba Indenizatória de Natureza Contratual, tendo parte os condôminos dos imóveis (mat. 77.364, 77.365, 77.366 e 77.367) e Agropecuária Nossa Senhora do Carmo S/A e documentos referentes ao processo judicial de “homologação de transação extrajudicial - parceria agrícola e/ou pecuária, com a intenção de que a indenização paga possa agregar ao custo de aquisição.

No entanto, o valor pago a título de indenização não pode integrar o custo de aquisição do imóvel. No art. 128, parágrafos 7º e 8º do RIR, Decreto nº 3.000/99, consta uma lista taxativa dos dispêndios/despesas que podem integrar o custo de aquisição de imóveis, desde que comprovado com documentação e que estejam discriminados na declaração de bens.

Na referida lista, não há previsão de valores pagos a título de indenização. Portanto, sem razão o contribuinte em querer agregar o valor da indenização paga ao custo de aquisição do imóvel.

(...)

Por todo o exposto, nada que pudesse socorrer os donatários foi apresentado.

Neste contexto, inócuo o protesto pela revisão do custo de aquisição da parcela recebida em doação, pois o cálculo efetuado pela autoridade lançadora (fls. 450 e 451), que resultou no valor de R\$2.550,41, está em conformidade com a legislação de regência e não merece reparos.

Neste diapasão, não merece reparos a decisão de primeira instância.

Da Multa Qualificada

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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.

(...)

§ 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 478/482):

127. No curso dos procedimentos fiscais restou comprovado que o fiscalizado intentou esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte do Fisco. Vejamos:

127.1. Em junho de 2011, JUSSARA, ROBERTO, DANUZA, DIONIZIA e SAULO, alienaram o imóvel Matrícula nº 77.366, do RI da Comarca de Mogi Mirim/SP, pelo valor total de R\$ 90.000.000,00. Em janeiro de 2012, alienaram o imóvel Matrícula nº 83.311, do RI da Comarca de Mogi Mirim/SP, pelo valor total de R\$ 40.754.733,00.

127.2. Em julho de 2011, dias após a primeira alienação, todos os alienantes apresentaram Declarações Anuais de Ajuste para anos calendário 2006 a 2010, e os bens alienados, que vinham sendo declarados pelo fiscalizado, grosso modo, por menos de R\$ 37.000,00 (tomando-se 5,75% de sua parte ideal) passaram para mais de R\$ 8.700.000,00, destacando-se que, na DAA de 2010, ele passou a declará-los por valor superior a R\$10.000.000,00. Se consideramos a “valorização” promovida por todos os alienantes, os bens passaram de menos de R\$ 800.000,00 para mais de R\$ 150.000.000,00 dias após a alienação de junho de 2011.

127.3. Assim, valendo-se do subterfúgio de apresentar declarações ao Fisco informando para os bens valores irreais e sem nenhum lastro em documentos

comprobatórios resta inequívoco que o contribuinte intentou omitir do Fisco os vultosos ganhos de capital auferidos em 2011 e 2012.

127.4. Recorde-se que o custo de aquisição apurado pela fiscalização – nos exatos termos da legislação do imposto de renda – para a parcela ideal de 5,75% do fiscalizado, nos imóveis Matrículas nº 77.366 e 83.311, é de R\$ 8.518,15 e R\$ 12.625,40.

127.5. Contraponha-se a tal apuração, por exemplo, o “Laudo de Avaliação dos bens integralizados” de maio de 2011, que logramos obter junto à JUCESP e analisamos acima, em que fica patente a ausência de base fática e legal para o gigantesco incremento promovido pelos alienantes no custo de aquisição do bem alienado em junho de 2011.

127.6. JUSSARA, contribuinte que vinha declarando os bens desde 1998, foi reiteradamente intimada, em 26/03/2014, 08/05/2014, 25/06/2014, 12/08/2014, 11/09/2014, 25/10/2014, 02/12/2014, 13/01/2015, 28/02/2015, 14/04/2015, 29/05/2015, 15/07/2015, 28/08/2015, 06/10/2015, 19/11/2015, 30/12/2015, 15/02/2015, 30/03/2016 e 14/04/2016 a comprovar os custos de aquisição correspondentes e a apresentar demais esclarecimentos acerca das transações. À exceção de matrículas de imóveis e pedidos de dilação de prazo, nada apresentou. O fiscalizado também foi intimado em 14/04/2016 e nada apresentou.

127.7. Neste contexto, e diante da vultosa e reiterada omissão dos ganhos de capital auferidos nas alienações de 2011 e 2012, não há como se cogitar que o fiscalizado teria incorrido em mero “erro” ou “declaração inexata” no momento em que optou por declarar ao Fisco que seus imóveis passaram a ter valores astronômicos de custos de aquisição. O único fim de tais condutas foi eximir-se de recolher os ganhos de capital auferidos.

127.8. Ainda, a conduta ardilosa do fiscalizado, de informar para seus bens, em suas DAA, valores que, na prática, apontam que não teria ocorrido ganho de capital nas operações, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, desvia seu foco para outros contribuintes que nem mesmo apresentaram ou preencheram as devidas declarações.

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental, especialmente, nas retificadoras para aumentar o custo de aquisição, sem qualquer respaldo, imediatamente posteriormente a alienação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

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;

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

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

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Da aplicação da Taxa Selic

Sobre esse tema, há que se observar o entendimento consolidado nas Súmulas CARF nº 4 e nº 5, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e

Custódia – SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa