



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.722839/2017-89
ACÓRDÃO	2401-012.358 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS DO AMARAL DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PROVAS. ÔNUS DA PROVA.

Não há nulidade do lançamento quando instruído com documentação idônea e suficiente para demonstrar a materialidade do fato gerador. Cabe ao contribuinte apresentar elementos capazes de infirmar as conclusões fiscais.

VERDADE MATERIAL. DILIGÊNCIAS.

A ausência de intimação de terceiros não acarreta nulidade se os elementos já constantes dos autos bastam para a constituição do crédito tributário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CÔNJUGES. ART. 124, I, CTN.

Comprovada a copropriedade e a alienação conjunta de imóveis, é legítima a responsabilização solidária do cônjuge, ainda que a atividade empresarial estivesse formalmente registrada em nome do outro cônjuge.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). DESCONSIDERAÇÃO.

Inexistindo contrato formal regular, escrituração idônea e registros fiscais compatíveis, não se reconhece a SCP como unidade autônoma para fins tributários. As operações devem ser tributadas como ganho de capital diretamente na pessoa física dos alienantes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A aplicação da multa qualificada exige demonstração inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, não se admitindo sua imposição com base em presunções. Configurada, no caso concreto, a ocultação consciente da realidade dos

fatos mediante contrato irregular, ausência de registros contábeis e tentativa de atribuição das operações a SCP inexistente, mostra-se cabível a penalidade.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

Com a alteração legislativa que reduziu a multa qualificada para 100%, deve ser aplicada retroativamente a norma mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial aos recursos voluntários para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 6 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por MARCOS DO AMARAL DE ALMEIDA (fls. 1064/1108) e MARIA TERESA ANDREOTTI SPIZIRRI (fls. 1109/1128), contra o acórdão n. 07-40.840, de lavra da 5ª Turma da DRJ/FNS, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O lançamento é decorrente de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, exercício 2013, ano calendário 2012, referente a dois imóveis. Foi lançado o imposto de renda, acrescido de multa qualificada de 150% e constatada a responsabilidade solidária do

cônjuge do contribuinte, casada em regime de comunhão total de bens. A autoridade fiscal informa, ainda, que em virtude do regime de casamento, o lançamento foi feito na proporção de 50% para cada cônjuge.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. INTERPOSTA PESSOA. LEGITIMIDADE PASSIVA. Não se acolhe a arguição de ilegitimidade passiva, correspondente aos ganhos de capital na alienação de imóvel que o contribuinte atribui ter sido efetuada por meio de sociedade em conta de participação, por falta de comprovação. Existindo nos autos elementos que identificam o contribuinte como sendo o responsável pelo imposto de renda sobre ganho de capital, não há como prosperar a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CÔNJUGE. BEM COMUM DO CASAL. CARACTERIZAÇÃO. O cônjuge casado sob o regime de comunhão parcial de bens é considerado responsável tributário em relação ao débito de imposto de renda em nome do consorte decorrente da alienação de bem comum, por estar presente o interesse comum na situação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

ALIENAÇÃO DE BEM COMUM. APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo. Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%. Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE. O Auto de Infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores, as bases de cálculo, as contribuições devidas, os períodos a que se referem e os fundamentos legais das contribuições lançadas, não havendo que se falar em nulidade.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. Cabe ao julgador administrativo apreciar o pedido de realização de diligência, indeferindo-o se a entender desnecessária, protelatória ou impraticável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1064/1108), no qual:

- Aduz a nulidade do procedimento, já que, na sua visão, o auto foi lavrado sem uma maior investigação sobre a sociedade de conta de participação (SCP) formada pelo contribuinte, que seria a real titular dos imóveis. Ainda, não haveria provas de suficientes das alegações que fundamentam o lançamento, o que impede que “o contribuinte se defenda plenamente, na medida em que as provas apresentadas são totalmente suplantadas pela opinião pessoal dos agentes públicos envolvidos”. Também diz que o fiscal haveria invertido o ônus da prova no caso, que seria da fiscalização;
- Aduz que o processo é nulo já que “a autoridade lançadora se esquivou do dever legal de perseguir a verdade material com base no princípio da inquisitorialidade”, já que não teria buscado a intimação dos demais sócios da SCP para averiguar a sua real existência;
- Sucessivamente, requer a baixa do processo em diligência “para que os sócios investidores sejam intimados a prestar as informações sobre as condições em que ocorreram a arrematação e a alienação dos imóveis localizados na Rua Barão de Mesquita e Rua Sacopã, posto serem de suma importância para o deslinde da questão”;
- No mérito, defende que o contribuinte era sócio ostensivo de uma SCP que tinha como objeto a compra de imóveis em leilão. A SCP seria a real titular dos imóveis e, conseqüentemente, a contribuinte do imposto de renda, que teria sido recolhido regularmente através de DARFS;
- Discorre sobre a SCP e a equiparação a pessoa jurídica para efeitos de recolhimento dos tributos;
- Defende que o fato de o lucro dos negócios terem sido repassados para os sócios participantes da SCP por outra pessoa jurídica da qual o sócio ostensivo é sócio não seria uma irregularidade, já que “nada impede que os lucros sejam distribuídos através de um terceiro e que eventualmente seja devedor do sócio ostensivo”.
- Argumenta que se registrou como empresário individual (MA Almeida) para obter o CNPJ e poder recolher os tributos da SCP e que sua declaração de

imposto de renda de pessoa física traz a participação dele na SCP e que os tributos foram devidamente pagos através do CNPJ da MA Almeida;

- Informa ainda que inexistem formalidades para a comprovação da existência da SCP e “Lamentavelmente a fiscalização focou unicamente em buscar elementos, ainda que insignificantes por representarem mero erro material, de que o recorrente omitiu a aquisição e posterior alienação dos imóveis, ignorando as provas que demonstram cabalmente a existência da SCP: os DARFS de pagamento dos tributos incidentes sobre a receita de venda e os comprovantes de transferência da distribuição de lucros”.
- Argui que os eventuais erros contábeis na MA Almeida não podem fazer com que a condição de contribuinte seja deslocada da SCP para o seu sócio ostensivo;
- Contesta a qualificação da multa em função da não demonstração de dolo.
- Insiste na diligência para intimação dos sócios investidores da SCP

A responsável solidária apresentou recurso (fls. 1109/1128), onde:

- Questiona o lançamento do tributo na proporção de 50%/50% entre ela e o cônjuge, o que implica em reconhecê-la como devedora principal de 50% do débito, porém no termo de verificação fiscal não há a indicação desta como contribuinte principal, apenas como devedora solidária, o que tornaria nulo o lançamento;
- Afirma que há nulidade por cerceamento de defesa, já que a DRJ teria deixado de enfrentar os argumentos suscitados na impugnação;
- Não ocorreu a hipótese do art. 124, I do CTN, pois a atividade do devedor principal de compra e venda de imóveis eram alheias à sociedade conjugal;
- Refuta a qualificação da multa por ausência de dolo;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos - Relator

1. Admissibilidade

Os recursos são tempestivos e preenchem todos os requisitos legais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminares

O contribuinte alega, em primeiro lugar, a nulidade do procedimento fiscal, sob o argumento de que o auto de infração teria sido lavrado sem investigação suficiente acerca da sociedade em conta de participação (SCP) que, segundo sua versão, seria a real titular dos imóveis objeto de alienação. Sustenta, ainda, ausência de provas suficientes a embasar o lançamento, o que caracterizaria a utilização de meras opiniões subjetivas da fiscalização e impediria o pleno exercício do direito de defesa. Argumenta, ademais, que teria havido indevida inversão do ônus da prova, que caberia à autoridade lançadora.

Não procede a alegação. O auto de infração veio instruído com documentação robusta, como certidões de inteiro teor, autos e cartas de arrematação, escrituras públicas e contratos de compra e venda, além das próprias declarações prestadas pelo contribuinte no curso da fiscalização. Esses elementos são aptos a embasar a convicção da autoridade fiscal quanto à inexistência das operações imobiliárias no âmbito da alegada SCP, afastando a tese de que o lançamento se apoiou em meras presunções.

O ônus da prova inicial quanto aos fatos constitutivos do crédito tributário cabe à Fazenda, o que foi devidamente cumprido no caso; cabia ao contribuinte, por sua vez, apresentar elementos capazes de infirmar as constatações fiscais, o que não ocorreu.

Em segundo lugar, o contribuinte aponta a nulidade do processo sob a justificativa de que a fiscalização teria se esquivado do dever de perseguir a verdade material, deixando de intimar os demais supostos sócios da SCP. Também aqui não assiste razão ao recorrente. O princípio da verdade material não autoriza que o lançamento seja considerado nulo pela ausência de diligências que foram entendidas como desnecessárias. A intimação de terceiros somente se justificaria se houvesse indícios mínimos de sua participação efetiva, o que não se verificou.

Por fim, de forma sucessiva, o contribuinte requer o retorno dos autos à fiscalização para que sejam intimados os sócios investidores a prestarem informações sobre as condições das arrematações e alienações. Também esse pedido não merece acolhida. A instrução do processo já contém os elementos necessários ao julgamento, e não se vislumbra necessidade de diligência complementar, especialmente porque cabia ao próprio contribuinte trazer aos autos documentação hábil a comprovar a existência e atuação da alegada SCP.

A responsável solidária, por sua vez, suscita duas outras preliminares. A primeira diz respeito à forma de lançamento, argumentando que, ao atribuir 50% do débito a cada cônjuge, a fiscalização teria reconhecido-a como devedora principal de metade do tributo, quando, na verdade, o termo de verificação fiscal a indicou apenas como solidária. A alegação não procede. No presente lançamento a cônjuge do contribuinte é tratada como responsável solidária, tendo evidente interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador do tributo. A discussão sobre a impossibilidade de ser tratada como contribuinte principal do imposto deve ser travada no processo em que o lançamento foi assim efetuado, o que não é o caso dos presentes autos.

Na segunda preliminar, sustenta a responsável solidária nulidade por cerceamento de defesa, sob a alegação de que a DRJ não teria enfrentado os argumentos apresentados na

impugnação. Também essa alegação não merece guarida. A decisão de primeira instância encontra-se suficientemente motivada, tendo analisado os fundamentos suscitados, ainda que de forma contrária ao interesse da recorrente. O mero inconformismo com a conclusão adotada não se confunde com ausência de apreciação ou negativa de jurisdição administrativa.

Diante do exposto, rejeito todas as preliminares arguidas pelos recorrentes, por inexistirem vícios formais ou materiais capazes de ensejar a nulidade do lançamento ou do processo administrativo fiscal.

3. Mérito

A questão controvertida consiste em verificar se a alienação dos imóveis indicados nos autos ocorreu no âmbito de sociedade em conta de participação (SCP), como sustenta o contribuinte, ou se deve ser reconhecida como operação realizada diretamente pela pessoa natural que figurou como adquirente e alienante nos instrumentos públicos, sujeitando-se, nessa hipótese, à tributação do ganho de capital na forma da legislação aplicável ao imposto sobre a renda da pessoa física.

A sociedade em conta de participação, disciplinada pelos arts. 991 a 996 do Código Civil, caracteriza-se como sociedade não personificada, em que o sócio ostensivo atua em nome próprio, perante terceiros, sendo o sócio participante apenas titular de direitos sobre os resultados. Embora não detenha personalidade jurídica, a legislação tributária equipara a SCP a pessoa jurídica para fins de apuração e recolhimento de tributos federais (art. 3º, §1º, da IN RFB nº 1.700/2017 e normas anteriores). Essa equiparação, contudo, pressupõe a demonstração efetiva da existência da sociedade, por meio de contrato formalmente regular e, sobretudo, de escrituração contábil própria e consistente, que permita evidenciar o resultado das operações.

No caso concreto, a fiscalização deixou de reconhecer a alegada sociedade em conta de participação em razão de múltiplas inconsistências formais e materiais. O contrato social apresentado, datado de 20/05/2010, não estava assinado por todos os participantes, não possuía autenticação em cartório ou identificação de testemunhas e ainda trazia percentuais de participação que somavam 100,1187%, em manifesta contradição aritmética. Ademais, havia divergência entre os percentuais declarados no contrato, aqueles informados pelo próprio contribuinte em suas manifestações e os constantes do balanço patrimonial da pessoa jurídica individual, revelando ausência de correspondência mínima entre a forma e o conteúdo.

Do ponto de vista contábil, também não se encontrou respaldo para a existência da SCP. O Livro Diário de 2012 não registrava as operações relevantes, como a aquisição e alienação dos imóveis, a baixa do custo dos bens vendidos, o recebimento dos valores de venda, o pagamento dos tributos federais alegadamente devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e tampouco a distribuição de lucros aos sócios participantes. A DIPJ entregue pela empresa constava de valores zerados, situação incompatível com a movimentação financeira de vulto narrada pelo contribuinte.

Os documentos públicos relacionados às operações imobiliárias — certidões de inteiro teor das matrículas, autos e cartas de arrematação, escrituras públicas e contratos de compra e venda — indicavam de forma inequívoca apenas o contribuinte e sua esposa como adquirentes e alienantes, sem qualquer referência à SCP. A alegação de que teriam sido distribuídos R\$ 310.000,00 aos sócios participantes não foi comprovada documentalmente, e as transferências bancárias apresentadas, no montante de R\$ 237.439,52, foram realizadas por empresa terceira (Proprietà Negócios Imobiliários Ltda.), que não integrava o quadro da suposta sociedade.

Além disso, o Balanço Patrimonial de 2012 indicava a existência de três grupos distintos de investidores, totalizando dezenas de integrantes, sem qualquer correspondência com a SCP restrita a três participantes para o imóvel da Rua Sacopã, revelando incompatibilidade entre os documentos apresentados e a narrativa do contribuinte. A declaração de bens e direitos da pessoa física tampouco incluía os imóveis em questão ou os rendimentos provenientes de sua alienação. Some-se a isso o fato de que a atividade principal da empresa individual do contribuinte só foi alterada para “compra e venda de imóveis” em 2016, após o início da fiscalização, não havendo, no período fiscalizado, sequer coerência entre o objeto social formal e as operações realizadas.

Diante desse conjunto de elementos, a fiscalização concluiu que não houve comprovação de que as operações imobiliárias tenham sido realizadas no âmbito de sociedade em conta de participação, mas sim diretamente pelo contribuinte e sua esposa, pessoas físicas, que figuraram como efetivos adquirentes e alienantes nos instrumentos formais.

Assentou-se, ainda, que não existe amparo legal para equiparação da pessoa física à pessoa jurídica pela mera compra e venda habitual de imóveis, uma vez que essa hipótese foi expressamente revogada pelo Decreto-Lei nº 2.072/1983, subsistindo apenas a possibilidade de equiparação na incorporação imobiliária. Por conseguinte, o resultado apurado deve ser tributado como ganho de capital na esfera das pessoas físicas dos cônjuges alienantes, em partes iguais, não sendo possível atribuir-lhe tratamento fiscal próprio de pessoa jurídica ou de SCP desprovida de comprovação efetiva.

Assim, diante do conjunto de inconsistências formais e materiais evidenciadas pelo Auditor Fiscal — que comprometem a própria credibilidade da alegada SCP —, concluo que não há elementos que permitam reconhecer que a venda dos imóveis tenha ocorrido no âmbito daquela sociedade. Ao contrário, as provas constantes dos autos demonstram que as operações foram efetivamente realizadas pelo contribuinte e sua esposa, em nome próprio.

Concordo, portanto, com a conclusão da fiscalização no sentido de desconsiderar a SCP e tributar o ganho de capital diretamente na pessoa física dos alienantes.

A recorrente refuta a qualificação da multa de ofício, alegando ausência de dolo em sua conduta.

De fato, a aplicação da multa qualificada, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, exige a demonstração inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. A jurisprudência da Câmara Superior é firme em assentar que a penalidade não pode ser aplicada com base em meras presunções ou inconsistências formais, mas apenas quando houver comprovação objetiva de que o sujeito passivo praticou conduta dolosa com o propósito de reduzir ou suprimir o tributo devido.

No caso concreto, entendo que o conjunto probatório evidencia a prática de atos voltados à ocultação da real natureza das operações imobiliárias. A apresentação de contrato de SCP com vícios, a ausência de escrituração contábil idônea, as divergências entre percentuais societários informados em distintos documentos, a não inclusão dos imóveis e dos respectivos ganhos na declaração de bens e rendimentos da pessoa física, bem como a tentativa de atribuir as operações a uma sociedade cuja existência não restou comprovada, configuram conduta dolosa voltada a impedir a correta tributação.

Não se trata, pois, de erro material ou interpretação controvertida, mas de verdadeira tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador, subsumindo-se a hipótese ao conceito de fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Assim, está caracterizada a exigência da multa qualificada.

Todavia, houve uma mudança legislativa na Lei n. 9.430/96 pela Lei n. 14.689/23, que modificou o §1º do art. 44, de modo que a multa passou a ser de 100%, o que deve beneficiar o contribuinte nos termos do art. 106, II, “c” do CTN.

Assim, deve haver a redução da multa para o percentual de 100%.

Por fim, a responsável solidária sustenta que não estaria configurada a hipótese do art. 124, I, do CTN, porquanto a atividade de compra e venda de imóveis exercida pelo devedor principal seria alheia à sociedade conjugal.

Não procede a alegação. As provas constantes dos autos demonstram que os imóveis em questão foram adquiridos e alienados em nome do contribuinte e de sua esposa, constando ambos como titulares nos registros públicos. A alienação de bem comum do casal configura fato gerador praticado conjuntamente, o que legitima a imputação proporcional do crédito a cada um dos cônjuges. A solidariedade não decorre aqui de confusão patrimonial, mas do próprio exercício da titularidade do direito real, circunstância suficiente para caracterizar a sujeição passiva.

Assim, ainda que se considere que a atividade de compra e venda de imóveis fosse desenvolvida formalmente pelo cônjuge em caráter empresarial, o fato é que o regime de comunhão de bens resulta no fato de que os imóveis do casal eram de propriedade de ambos os cônjuges, razão pela qual a cônjuge participou do fato gerador, o que autoriza plenamente sua inclusão como sujeito passivo solidário, nos termos do art. 124, I do CTN.

Ante o exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento para a redução da multa de ofício para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator