



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.722897/2017-11
ACÓRDÃO	2202-011.831 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA TERESA ANDREOTTI SPIZZIRRI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, o que não restou configurado no presente caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencido o Conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que deu provimento parcial em menor extensão.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente imposto de renda de ganho de capital referente a venda de três imóveis no ano calendário 2012, com imputação de responsabilidade solidária ao cônjuge Marcos Amaral de Almeida com fulcro no artigo 124 do CTN.

Cumpre destacar trechos do relatório do acórdão recorrido que bem detalham os fatos:

Trata-se de Auto de Infração, no qual exige-se da contribuinte acima identificada o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física de R\$ 92.026,37, acrescido de juros calculados até 04/2017 (R\$ 46.506,62) e multa proporcional (R\$ 138.039,55), totalizando R\$ 276.572,54.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), à folha 530, e nº Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 534-4743, verifica-se que a autuação decorre da OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - Ex 2013/AC/2012, referentes aos seguintes imóveis:

a) Imóvel localizado na Rua Barão de Mesquita, nº 614, ap. 304, Andaraí, Rio de Janeiro: adquirido em 14/06/2011 pelo valor de R\$ 100.000,00, conforme Carta de Arrematação e alienado em 30/05/2012, pelo valor de R\$ 310.000,00, conforme Instrumento Particular de Compra e Venda de Imóvel (Sistema Financeiro da Habitação — SFH, com Utilização do FGTS do Comprador junto a Caixa Econômica Federal (CEF). No custo de aquisição, foram considerados o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI) e a Comissão de ISS pagos ao leiloeiro. Não houve comprovação do pagamento de comissão de corretagem.

b) Imóvel localizado na Rua Sacopã, n 804, ap. 301, Lagoa, Rio de Janeiro: adquirido em 02/05/2012, pelo valor de R\$ 1.270.000,00, conforme Carta de Arrematação e alienado em 19/07/2012 pelo valor de R\$ 2.350.000,00 conforme Escritura Pública de Compra e Venda lavrada junto ao 23º Ofício de Notas da Capital — RJ. No custo de aquisição, foram considerados o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI) e a Comissão de ISS pagos ao leiloeiro. Não houve comprovação do pagamento de comissão de corretagem.

Conforme o TVF, no período compreendido entre as datas de aquisição e de alienação dos dois imóveis, a contribuinte era casada com Marcos do Amaral de Almeida, CPF nº 018.579.448-36, pelo regime da "total e completa comunhão de bens", conforme indicado nas Certidões de Inteiro Teor das matrículas dos dois imóveis junto aos respectivos registros de imóveis e na cópia da Certidão de Casamento fornecida à fiscalização pelo 2º Ofício do Registro de Imóveis — Comarca da Capital, no curso da ação fiscal.

A fiscalização apurou que os dois imóveis não se encontravam declarados na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual do Ex 2013/AC 2012 da contribuinte e de seu esposo e não houve apresentação do Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos em anexo a Declaração de Ajuste Anual do Ex 2013/ AC 2012.

Nas Intimações Fiscais de n°s 01 a 015, foi instada a apresentar esclarecimentos e documentos relativos a aquisição, a alienação e a apuração do imposto sobre o ganho de capital em relação aos imóveis sito a RUA BARÃO DE MESQUITA N° 614, APTO 304, ANDARA, RJ e sito a RUA SACOPÃ, N° 804, APTO 301, LAGOA, RJ, adquiridos e alienados durante a constância de seu casamento com o contribuinte Marcos do Amaral de Almeida, porém, não apresentou qualquer resposta à fiscalização. O Termo n° 01 foi cientificado em 03/06/2015 e o presente lançamento ocorreu em abril de 2017, portanto, durante todo esse período, poderia ter se manifestado e prestado os esclarecimentos que entendesse necessários.

A responsável solidária também foi cientificada dos Termos de n° 016 a 021, cientificando-a da continuidade do procedimento fiscal e, ainda assim, não houve qualquer resposta a essas intimações.

A fiscalização relata ainda os fatos no procedimento fiscal junto ao cônjuge da contribuinte, Sr. Marcos do Amaral Almeida:

b) Que o referido contribuinte foi reiteradas vezes intimado no curso da ação fiscal (Termos n°s 01 ao 07 e n°s 10 ao 15) a apresentar esclarecimentos e documentos relativos a aquisição, alienação e apuração do imposto sobre o ganho de capital em relação aos referidos imóveis.

c) Que o Sr. Marcos se manifestou duas vezes no curso da ação fiscal, informando que a partir do ano-calendário 2010 constituiu de forma profissional sociedades em conta de participação e, como sócio ostensivo, passou a arrematar imóveis em leilões JUDICIAIS em seu nome individual, para depois vendê-los no mercado avulso com intuito de lucro. Que suas atividades, exercidas na qualidade de sócio ostensivo (compra e venda de imóveis) de uma sociedade em conta de participação, o equiparariam à pessoa jurídica nos termos do caput do artigo 150 e seu §1°, inciso II do RIR/99, pois seria "empresário individual", e que por tal razão constituiu a pessoa jurídica M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, CNPJ n° 14.401.133/0001-84, optante pelo lucro presumido no Ex 2013/AC 2012, para o recolhimento dos tributos devidos na alienação dos imóveis.

d) Informou que o imóvel sito à Rua Barão de Mesquita, nº 614, ap. 304, Andaraí, foi adquirido e alienado em seu nome, mas no âmbito de uma sociedade em conta de participação da qual seria sócio ostensivo.

e) Informou, ainda, que não houve pagamento de comissão de corretagem na alienação do imóvel sito na Rua Barão de Mesquita, nº 614, ap. 304, Andaraí e apresentou alguns documentos referentes ao imóvel.

f) A autoridade lançadora também intimou o Sr. Marcos a apresentar documentos referentes à uma sociedade em conta de participação informada na DIRPF, além da escrituração contábil da M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, nos Termos nº 13, 14 e 15, todavia o contribuinte não apresentou resposta aos referidos Termos.

g) Com relação ao imóvel sito na Rua Sacopã, nº 804, ap. 301, Lagoa, RJ, o Sr. Marcos também foi instado a apresentar esclarecimentos, manifestando-se que o imóvel foi comprado através de contrato de conta de participação, por um grupo de três pessoas, sendo ele o sócio ostensivo, na qualidade de pessoa física equiparada à pessoa jurídica (M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária), a quem atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, que foram recolhidos através do lucro presumido, sem necessidade de comprovação de despesas, apresentando cópias de 3 comprovantes.

h) A autoridade lançadora, no item III do REFISC, relata que encaminhou ofícios para os Cartórios de Imóveis, obtendo documentos pertinentes às arrematações e escrituras públicas de compra e venda, bem como para a Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, objetivando cópia dos documentos arquivados ou levados a registro relativos à M.A de Almeida Consultoria Imobiliária, CNPJ nº 4.401.133/0001-84.

i) Foi procedida diligência junto à adquirente do imóvel sito a RUA BARÃO DE MESQUITA Nº 614, APTO 304, ANDARAI, RJ, Sra. Valeska Holst Antunes, CPF 995.098.220-00, que apresentou cópias de documentos relativos a alienação do respectivo imóvel (item III, 2, do REFISC).

j) Na diligência junto à pessoa jurídica M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, CNPJ 14.401.133/0001-84 (item C.2.2 do REFISC), por meio do Termo nº 01 e reintimações nos Termos 02 e 03, foi solicitada a cópia dos Livros Caixa ou Diário e Razão do Exercício 2013/ano-calendário 2012, o contrato social e alterações, caso existentes, todavia, o diligenciado não apresentou resposta. Transcorridos 272 dias do término do prazo para resposta ao Termo 01 e 183 dias do Termo 03, a M.A. Almeida Consultoria Imobiliária apresentou resposta a fiscalização, atendendo parcialmente à intimação. Na oportunidade, não apresentou cópia do Livro Razão, apresentando os seguintes documentos: Cópia do documento intitulado "Requerimento de Empresário" de Marcos do Amaral de Almeida; Cópia do Balanço Patrimonial do AC 2012 datado de 31/03/2013, numerado de folhas 1 a 3; Cópia do "Demonstrativo de Resultados" de dezembro de 2012, com numeração de folha 1; e Cópia do Livro Diário do período de "Janeiro de 2012 a Dezembro de 2012".

(...)

Na apuração do ganho de capital, foram consideradas todas as reduções determinadas pela legislação vigente, não se aplicando hipótese de isenção legal.

Como se trata de bem comum, adquirido e alienado na constância da sociedade conjugal em regime de comunhão universal, o ganho de capital dos imóveis objeto da autuação foram apurados em relação ao bem como um todo (artigo 22 da IN SRF nº 84/2001), e a tributação efetuada na proporção de 50% para cada cônjuge. A fiscalização também entendeu que restou caracterizada a responsabilidade solidária do cônjuge, Sr. Marcos do Amaral de Almeida, CPF nº 018.579.448-36, nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional — Lei 5.172/66, que, assim, responde solidariamente com o sujeito passivo Marcos do Amaral de Almeida pelo crédito tributário constituído no presente Auto de Infração.

Os fatos descritos pela fiscalização ensejaram a aplicação da multa de ofício qualificada (150%) e a representação ao Ministério Público Federal de crime contra a ordem tributária. (fls. 954-958)

Após a oposição de impugnação pela Recorrente e solidário, sobreveio o acórdão nº 07-40.841, proferido pela 5ª Turma da DRJ/FNS (fl. 952-987), que entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos abaixo:

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 (fl. 952-953)

Cientificada a Recorrente e solidário em 06/09/2018 (fl. 997/996), foi interposto Recurso Voluntário em 09/10/2018, em que alegam:

Recurso Recorrente

- Nulidade do auto de infração por violação ao artigo 124, inciso I, e 142 do CTN dado que não poderia ter sido realizado o lançamento de 50% do ganho de capital em desfavor da Recorrente em um lançamento e 50% em desfavor do responsável, sendo certo que a Recorrente, enquanto solidária, não poderia ser eleita como sujeito passivo;
- Nulidade em razão de cerceamento de direito de defesa pois a Recorrente não tinha acesso à documentação necessária relativa à SCP, já que não fazia parte da sociedade;
- Não há solidariedade passiva com fulcro no artigo 124, inciso I, do CTN, pois a outorga uxória concedida para a venda dos imóveis não comprova a existência de interesse comum;

- Não houve qualquer comprovação de fraude para a qualificação da multa;
- Pede conversão do julgamento em diligência para comprovar que os demais sócios da SCP participaram do resultado da alienação dos imóveis;

Recurso Solidário

- Nulidade da decisão por não analisar os documentos juntados com a impugnação;
- Nulidade do procedimento pela impossibilidade de a fiscalização inverter o ônus da prova em processo administrativo e que, após prestados os esclarecimentos de fato acerca da existência de uma SCP, tudo foi ignorado e lavrou-se indevidamente o auto de infração;
- Necessidade de baixa do processo em diligência, o que justificaria o cerceamento do direito de defesa em violação aos princípios da inquisitorialidade e da verdade material, dado que houve comprovação do pagamento de 6 DARFs referentes aos tributos devidos pela SCP, a saber IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em datas compatíveis com a alienação dos imóveis;
- O fato gerador da renda nas operações com SCP envolve a participação de investidores e todos os atos são realizados em nome do sócio ostensivo e, como há ausência de personalidade jurídica da SCP e autonomia patrimonial, nada impede que os lucros sejam distribuídos após a alienação dos imóveis. Além disso, os recolhimentos em DARF não foram realizados pela pessoa física do solidário, mas sim por meio de CNPJ referente à empresário individual, de modo que seria equiparado a pessoa jurídica MA de Almeida com base no artigo 150, § 1º, inciso I, do RIR/99;
- Inexistem formalidades para a comprovação da existência de SCP e que essa foi regular para o fim a que se propôs;
- Se houve vício na contabilidade de MA Almeida, essa deveria ser responsabilizada, não a Recorrente;
- Houve prova documental de que a SCP existia, inclusive conversas entre os sócios;
- Não houve comprovação de fraude para a qualificação da penalidade;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço dos Recursos Voluntários pois são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade.

A Recorrente pede a realização de diligência, embora esta não se preste a substituir prova que deveria ser por ela produzida no curso do processo administrativo. Desta forma, considerando que a matéria de fato pode ser atestada pela via documental e que não há expertise específica envolvida em sua análise, entendo que o pedido deve ser indeferido.

A Recorrente cita doutrina e jurisprudência, mas destaco desde já que apenas os entendimentos vinculantes consolidados em Súmulas Administrativas e julgados vinculantes do Poder Judiciário são de reprodução obrigatória nesta esfera de julgamento.

A lide versa sobre a regularidade das operações de vendas de imóvel que a fiscalização tratou como sendo de pessoa física e a Recorrente e Solidário com aplicação de multa qualificada, embora estes defendam a necessidade de se considerar a existência de uma SCP que teria efetivamente realizado as operações.

Destaco que a fiscalização, ao apurar a conduta omissão de ganho de capital, optou por realizar o lançamento de 50% na pessoa de cada cônjuge, considerando que o regime adotado era de comunhão total de bens, embora pudesse ter realizado o lançamento integralmente em desfavor de Marcos do Amaral de Almeida, imputando-se responsabilidade solidária à Recorrente. Com isso, a fiscalização criou duas acusações fiscais distintas a partir do mesmo fato, embora pela análise do relatório fiscal e das diligências realizadas, evidencia-se que todas as condutas foram realizadas por Marcos do Amaral de Almeida, tendo a Recorrente apenas figurado como proprietária dos bens alienados, com relação aos quais concedeu outorga uxória.

Isso é relevante nesta lide dado que o processo relativo ao cônjuge Marcos do Amaral de Almeida, de nº 12448.722839/2017-89, já veio a ser julgado no âmbito do CARF, como se verifica do acórdão de nº 2401-012.358, que entendeu à unanimidade por dar parcial provimento apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% em homenagem à retroatividade benigna proporcionada pela Lei nº 14.689, de 2023.

Assim, embora as situações partam de uma base fática similar, a acusação fiscal entendeu por desmembrar o mesmo fato e imputar a cada cônjuge a conduta de omissão de ganho de capital, com impacto direto no tocante à qualificação da penalidade, distinção que será tratada em tópico próprio.

Os Recursos Voluntários serão enfrentados em conjunto, cujos argumentos podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Nulidade processual por vício no lançamento e nulidade do acórdão por não analisar os documentos apresentados;
- Existência e regularidade da SCP
- Inexistência de solidariedade passiva;
- Ausência de imputação de fraude para ensejar a qualificação da penalidade

É o que passo a enfrentar.

Nulidades

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A Recorrente alega duas nulidades, quais sejam com relação ao procedimento fiscal conduzido e com relação à não análise de documentação.

Com relação à primeira, tem-se que eventual irregularidade no procedimento fiscal não enseja nulidade do auto de infração, dado o caráter inquisitorial desta etapa. Essa matéria

veio a ser inclusive sumulada no âmbito do CARF, como se verifica das Súmulas nº 46 e 171 abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Sobre a segunda nulidade, no sentido de que a DRJ não teria dito nada com relação aos documentos de arrecadação apresentados pela Recorrente, entendo que isso não procede pois a DRJ foi analítica com relação à documentação apresentada e chegou à conclusão de que os estes não preenchiam as formalidades legais exigidas para cancelar que a operação ocorreu por meio da SCP.

Para não transcrever o longo trecho em que a DRJ faz o cotejo analítico dos documentos apresentados e indica as irregularidades que apurou, cabe apenas colacionar o trecho em que a decisão recorrida ataca especificamente o argumento de que os DARFs apresentados não permitem concluir que se trata da mesma operação, já que não há escrituração contábil sequer dos referidos pagamentos na contabilidade apresentada pela Recorrente:

Com relação aos DARF por ele apresentados, conforme apurado, não podem ser vinculados a alguma das transações imobiliárias, uma vez que não há escrituração contábil sequer desses pagamentos no âmbito da M.A de Almeida Consultoria Imobiliária.

Dessa forma, entendo pela rejeição da preliminar de nulidade e passo ao enfrentamento do mérito.

Existência e regularidade da SCP

A Recorrente traz uma série de alegações para afirmar que a SCP existiria de fato e que a operação que ensejou a imputação de ganho de capital não declarado teria sido por ela realizada, que há um grau menor de formalidade na configuração da SCP e que não poderia haver a inversão do ônus probatório.

Destaca-se, por oportuno, que a presunção que lastreia este lançamento é relativa e poderia ter sido infirmada pela defesa. Isso, pois a administração, ao se valer de uma presunção relativa, prova um fato que passa a ter efeitos tributários, trata-se de signo da existência do fato jurídico tributário, como ensina Leonardo Sperb de Paola:

As presunções legais relativas oferecem um posto de apoio para o administrador, descrevendo os fatos que, uma vez provados, são considerados, pelo legislador, suficientes para caracterizar a existência de um fato jurídico tributário. Já vimos que, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, o fato mencionado na norma que dispõe sobre a presunção legal relativa não é, ele mesmo, quando configurado, um fato jurídico tributário. Seu valor está em servir como signo da existência do fato jurídico tributário. (PAOLA, Leonardo Sperb. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 112)

Uma vez que se trata de presunção relativa, cria-se uma inversão do ônus probatório, como nos lembra Sonia Accioly com base em Luiz Bulhões Pedreira:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806)

Assim, se a Recorrente afirma que a operação de ganho de capital realizada em seu nome seria, em verdade, operação vinculada à SCP, de modo que esta seria sócia ostensiva, o que permitiria a distribuição dos valores perante os sócios participantes, nos termos do artigo 991, do Código Civil, esta deve comprovar tal fato. Artigo abaixo transcrito:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

A Recorrente não se desincumbiu completamente do seu dever de comprovar a existência da SCP ainda em sede de fiscalização, tendo apresentado documentos que, no seu entender, levariam ao cancelamento da autuação, o que foi analisado pela autoridade fiscal lançadora, que afirmou o seguinte com relação a este ponto:

A pessoa jurídica M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, CNPJ 14.401.133/0001-84, empresa individual do Sr. Marcos de Amaral de Almeida, também foi reiteradas vezes intimada no curso de seu respectivo procedimento fiscal de Diligência a fornecer cópia dos Livros Caixa ou Diário e Razão do Exercício 2013/Ano-Calendário 2012, apresentando respostas apenas em 22/03/2017, após decorrido 272 dias do término do prazo para atendimento ao intimado através do Termo nº 01 e 183 dias após o término do prazo para atendimento à reitimação contida no Termo nº 03, também não atendendo integralmente ao que fora intimada.

Da mesma forma, a Sra. Maria Teresa Andreotti Spizzirri, cônjuge do Sr. Marcos de Amaral de Almeida e também adquirente e alienante dos dois imóveis, foi reiteradas vezes intimada durante seu respectivo procedimento fiscal a apresentar documentos e esclarecimentos sobre a aquisição e alienação dos imóveis e não atendeu ou atendeu parcialmente a fiscalização.

De forma geral, a análise efetuada pela fiscalização baseou-se nos elementos apresentados pelo Sr. Marcos de Amaral de Almeida em suas respostas de 28/09/2015 e 22/03/2017, únicos por ele apresentados no curso de sua respectiva ação fiscal; nos documentos apresentados por M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária em suas respostas de 28/09/2017; nos dados constantes dos Sistemas de Informação da RFB; nas pesquisas no âmbito da diligência empreendida em face da Sra. Valeska Holst Antunes, adquirente do imóvel situado na RUA BARÃO DE MESQUITA Nº 614, APTO 304, ANDARAÍ, RJ e demais imóveis adquiridos junto às serventias extrajudiciais e junto a JUCERJA.

O Sr. Marcos de Amaral de Almeida não comprovou por meio de documentação hábil suas alegações contidas em suas respostas de 28/09/2015 e 22/03/2017, de que os dois imóveis situados na Rua Barão de Mesquita nº 614, apto 304, Andaraí, RJ e na Rua Sacoajá, nº 804, apto 301, Lagoa, RJ foram adquiridos e vendidos no âmbito de duas sociedades em conta de participação e que seu seria o quotista ostensivo.

Além disso, todos os documentos existentes no mundo jurídico identificam o Sr. Marcos de Amaral de Almeida e a Sra. Maria Teresa Andreotti Spizzirri, como adquirentes e alienantes dos referidos imóveis, quais sejam, Certidão de Inteiro Teor expedida junto aos respectivos Registros de Imóveis, Cartas de Arrematação e respectivos laudos, Autos de Arrematação, Instrumento Particular de Compra e Venda do Imóvel Residencial Quitado junto à Caixa Econômica Federal (CEF) e Escritura Pública de Compra e Venda de 19/07/2012. (fl. 563)

Com base nessas afirmações, a fiscalização concluiu o seguinte:

Considerando que a Sra. Maria Teresa Andreotti Spizzirri apesar de reiteradas vezes intimada no curso de sua respectiva ação fiscal a apresentar documentos e esclarecimentos sobre a aquisição e alienação dos dois imóveis e não apresentou qualquer resposta à fiscalização;

Considerando que o Sr. Marcos do Amaral de Almeida não comprovou para a fiscalização que os imóveis da Rua Barão de Mesquita nº 614, apto 304, Andaraí, RJ e da Rua Sacaçapá, nº 804, apto 301, Lagoa, RJ foram por ele adquiridos e alienados no mesmo ano-calendário com esta condição de participação;

Considerando que a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica pela compra e venda de imóveis aluvio com habitualidade não tem amparo legal, tendo sido revogado pelo artigo 90 do Decreto-Lei 2.272 de 20/12/1983;

Considerando o disposto no artigo 117 do RIR/99 que identifica as pessoas físicas que auferirem ganhos de capital em operações de alienação de bens e direitos como sujeito passivo do imposto;

Considerando o disposto no artigo 39 da Lei nº 11.196/2005 que estabelece hipótese legal de isenção do ganho de capital (ou parte) para a pessoa física que realizar alienação de apenas um de seus imóveis residenciais, ainda que sejam múltiplas operações de alienação e aquisição de imóveis, desde que concentradas no prazo de 180 dias, e observados os requisitos legais para fruição desse tratamento;

Considerando que todos os documentos existentes no mundo jurídico indicam que o Sr. Marco do Amaral de Almeida e a Sra. Maria Teresa Andreotti Spizzirri, adquirentes e alienantes dos referidos imóveis, casados no regime de comunhão universal de bens, realizaram as operações de alienação dos dois imóveis pelo regime de completo domínio de ambos;

Conclui-se que não se configurou a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, persistindo a tributação do ganho de capital auferido pelo casal Marco do Amaral de Almeida e Maria Teresa Andreotti Spizzirri na alienação dos dois imóveis da Rua Barão de Mesquita nº 614, apto 304, Andaraí, RJ e Rua Sacaçapá, nº 804, apto 301, Lagoa, RJ, devendo, portanto, o ganho de capital ser apurado em relação a cada imóvel como um todo e tributado na proporção de 50% para cada um dos cônjuges, conforme previsto na legislação.

A defesa alega que não houve irregularidade na contabilidade e que esta teria sido desconsiderada por pontuais erros formais, que não poderiam implicar na desconsideração do negócio jurídico realizado. Ademais, alega que quando age em nome da SCP, está equiparado a

pessoa jurídica, por isso passou a atuar na firma individual MA Consultoria, que intermediava os leilões para aquisição dos bens.

Importa apenas esclarecer que em nenhum momento a fiscalização entendeu que a SCP não existia, apenas que não houve comprovação inequívoca de que os referidos bens integravam o acervo patrimonial afetado, razão pela qual entendeu que a operação não teria sido realizada pela sociedade, o que motivou o lançamento do ganho de capital devido com relação à contribuinte em razão de o ônus recair sobre obrigação patrimonial afeta a bens comuns.

A DRJ, inclusive, bem tratou desse ponto, nos termos do trecho abaixo:

Como relatado, a defesa alega que a alienação e aquisição dos imóveis fiscalizados se deu no âmbito de duas Sociedades em Conta de Participação (SCP), das quais Sr. Marcos do Amaral de Almeida é sócio ostensivo.

A SCP se trata de sociedade não personificada, a qual o legislador, nº Código Civil, buscou dar um mínimo de segurança jurídica às suas relações.

De acordo com André Luiz Santa Cruz Ramos "A sociedade em conta de participação é o que a doutrina chama de sociedade secreta. Na verdade, não se trata, propriamente, de uma sociedade, mas de um contrato especial de investimento". E prossegue:

"Vê-se, pois, que a conta de participação é uma "sociedade" que só existe internamente, ou seja, entre os sócios. Externamente, isto é, perante terceiros, só aparece o sócio ostensivo, o qual exerce, em seu nome individual, a atividade empresarial, e responde sozinho pelas obrigações contraídas".

Considerando a natureza jurídica da sociedade em conta de participação e que o Sr. Marcos do Amaral de Almeida se diz sócio ostensivo das referidas sociedades, cumpre a ele apresentar todos os elementos de prova, hábeis e concludentes, que confirmem veracidade à alegação de que a alienação e venda dos imóveis se deu no âmbito de sociedades em conta de participação.

Não se trata, como alegado, de inversão do ônus da prova. Ocorre que toda a documentação relacionada à aquisição e venda apontam o Sr. Marcos e sua esposa como adquirentes e alienantes dos imóveis, fatos que, por si só, já ensejariam o lançamento na pessoa física. Todavia, a autoridade fiscal, levando em conta as informações prestadas pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal, buscou certificar os fatos por ele coligidos, que poderiam afastar a sua responsabilidade pelos tributos.

Claramente, é dos impugnantes o ônus de afastar da pessoa física a ocorrência do fato gerador e transferi-la para as sociedades em conta de participação da qual um deles se diz sócio ostensivo.

Destarte, é de se ter em mente ainda, que a comprovação da existência ou não da sociedade em conta de participação é relevante no âmbito do contexto que aqui

se tem, todavia, não somente a existência dessa, mas principalmente, a prova de que a compra e venda dos imóveis se deram por meio das SCP.

Todavia, em análise do relato da fiscalização e das peças de impugnação, constata-se que os interessados não se desincumbiram desse ônus.

Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora buscou, exaustivamente, elucidar os fatos alegados pelo Sr. Marcos no procedimento fiscal, que não restaram amparados por provas suficientes.

Com relação ao imóvel situado na Rua Barão de Mesquita, 614, ap. 304, Andaraí, RJ, na certidão do cartório de registro de imóveis obtida pela fiscalização constam como adquirentes o Sr. Marcos do Amaral de Almeida e sua esposa Maria Teresa Andreotti Spizzirri. Do mesmo modo, conforme Instrumento Particular de Compra e Venda de Imóvel Residencial Quitado, Mútuo e Alienação Fiduciária em Garantia, Carta de Crédito com Recursos do SBPE no Âmbito do Sistema Financeiro da Habitação — SFH com Utilização do FGTS do Comprador junto a Caixa Econômica Federal (CEF), o imóvel foi vendido em 30/05/2012 pelo casal Marcos do Amaral de Almeida e Maria Teresa Andreotti Spizzirri à Valeska Holst Antunes, CPF 995.098.220-00.

Como o imóvel não foi declarado pelas referidas pessoas nas Declarações de Bens e Direitos de suas respectivas Declarações de Ajuste Anual dos Ex 2011, 2012, 2013, relativas aos AC 2010, 2011 e 2012, tampouco houve apresentação do Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos referente a alienação do imóvel em anexo nas suas Declarações de Ajuste do Ex 2013/AC 2012, o Sr. Marcos do Amaral de Almeida foi instado a esclarecer sobre esse fato, e, na sua resposta de 28/09/2015, alegou que o referido imóvel foi por ele adquirido e alienado no âmbito de uma de sociedade em conta de participação constituída em 20/05/2010, da qual seria o sócio ostensivo e que a tributação da alienação do imóvel deu-se através da pessoa jurídica M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, CNPJ 14.401.133/0001-84, sua empresa individual, optante pelo lucro presumido no Ex 2013/AC 2012. Anexou, na ocasião, cópia de "Contrato de Sociedade em conta de Participação".

De acordo com o referido Contrato, a "sociedade em conta de participação" teria como objeto a compra e a venda de imóveis em "leilões judiciais" com patrimônio especial de R\$3.620.608,00, divididos entre dez pessoas físicas, detentoras de percentuais de participação distintos, sendo o fiscalizado um de seus dez membros, detentor de 26,0627% do patrimônio especial.

Debruçando-se sobre esse contrato a fiscalização verificou diversas irregularidades, dentre eles, quanto aos percentuais indicados de participação dos sócios, ausência de assinatura de todos os sócios até a data de 28/09/2015, de identificação das testemunhas, ausência de indicação de autenticação das assinaturas constantes no contrato, ausência de registro junto ao registro público, incidindo, no caso, o art. 221 do Código Civil, pelo que, o contrato de sociedade

em conta de participação, datado de 20/05/2010, não produz efeitos a respeito de terceiros, no caso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Na tentativa de corroborar a tese dos impugnantes (de vincular referido imóvel à SCP), a fiscalização examinou a alegada distribuição de lucros advindos da alienação entre os sócios, a fim de vincular o produto da venda à sociedade.

Todavia, extrai-se dos fatos apurados no TVF, que sequer restou comprovada distribuição de lucros por parte da sociedade em conta de participação, uma vez que a conta bancária de outra pessoa jurídica foi identificada pela fiscalização como origem das transferências bancárias que o Sr. Marcos identificou como distribuição de lucros. Como são inúmeros os fatos que permeiam tal conclusão, cumpre transcrever excertos do REFISC, que tratam da questão:

Importa destacar que o motivo pelo qual a SCP não foi considerada decorreu não só de sua não averbação junto ao cartório para a produção de efeitos para terceiros, mas sim da ausência de vinculação dos documentos apresentados com a operação autuada.

Assim, foi em decorrência da insuficiência das provas apresentadas que a operação não foi considerada, dado que a questão foi probatória, eis que foram analisadas as escriturações contábeis e foi atestado que não havia possibilidade de se conferir certeza às informações ali contidas, como bem reconheceu a DRJ:

- A cópia do Livro Diário do AC 2012 de M.A. de Almeida Consultoria Imobiliária não possuía Termos de Abertura e Encerramento e também não foi submetido à autenticação junto ao órgão competente para registro (JUCERJA);
- O demonstrativo de resultado se refere ao mês de dezembro de 2012, não houve fornecimento dos meses de janeiro a novembro de 2012;
- O Livro Diário do AC 2012, o Balanço Patrimonial do AC 2012 e o "Demonstrativo de Resultados de dezembro de 2012" não trazem registros de contabilização do pagamento do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL que deveriam ser recolhidos por M.A. de Almeida Consultoria Imobiliária, bem como não há registros de despesas básicas relacionadas aos dois imóveis, bem como despesas com IPTU, condomínio, energia elétrica, gás, seguro, material de construção, mão-de-obra, Funesbom, despesas com cartório, etc;
- O livro Diário 2012 não faz menção há existência da sociedade em conta de participação da qual o imóvel sito à Rua Barão de Mesquita nº614, ap. 302, Andaraí, RJ faria parte do trinômio especial (O Balanço Patrimonial do AC 2012 registra uma "sociedade em conta de participação" com patrimônio especial de R\$3.623.608,00 e não de R\$3.620.608,00 como indicado no Contrato de 20/05/2010); não contabiliza o valor do sinal de R\$ 20.000,00 recebido em 25/01/2012 como sinal pela venda do referido imóvel, bem como do valor de R\$

290.000,00 recebido em 30/05/2012 correspondente ao restante do valor da venda;

e não contabiliza a distribuição de lucros dos resultados obtidos na referida venda;

- O Livro Diário 2012 não trás registro da existência da sociedade em conta de participação da qual o imóvel sito a Rua Sacopã, nº 804, apto 301, Lagoa, RJ, faria parte do patrimônio especial; não contabiliza a receita de venda do referido imóvel, que de acordo com a escritura pública foi vendido a vista em 19/07/2012, quando então foi recebido o valor de R\$2.350.000,00; não há contabilização de qualquer pagamento de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL relacionado a venda do imóvel; não há contabilização da distribuição dos resultados(lucro) aos integrantes (que não foram identificados pelo contribuinte) da sociedade de fato(também não identificada) da qual o imóvel faria parte;

- O Balanço Patrimonial do AC 2012 de M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária identifica três grupos de investidores distintos no AC 2012 (Grupos 01, 02 e 03) em seu Passivo. No entanto, os lançamentos efetuados o Livro Diário do AC 2012 relativos não identificam a qual dos três grupos cada despesa se refere, contrariando o disposto no inciso I do artigo 254 do RIR, o que afeta a identificação das receitas e despesas entre os três grupos e a apuração individualizada dos resultados de cada um dos três grupos, contrariando também o previsto no inciso II do artigo 254 do RIR.

- o Balanço Patrimonial do AC 2012 e o Demonstrativo de Resultados de dezembro de 2012 apresentam o resultado do AC 2012 da pessoa jurídica como um todo, não individualizando os resultados do AC 2012 de cada um dos três grupos, contrariando o previsto no inciso II do artigo 254 do RIR.

A fiscalização também apurou que a empresa M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária, ao tempo de sua inscrição no Cadastro nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda, declarou como atividade preponderante o CNAE a atividade "7020-4-00 - consultoria em gestão empresarial (exceto consultoria técnica específica)". No curso da ação fiscal em face do contribuinte Marcos do Amaral de Almeida, em 27/01/2016, mudou seu CNAE para a atividade "6810-2-01 — compra e venda de imóveis próprios", conforme consulta feita pela fiscalização em 13/06/2016 junto ao Cadastro CNPJ.

Também foi apurado que tanto o objeto social (consultoria imobiliária) informado à JUCERJA quanto aquele informado ao cadastro CNPJ do Ministério da Fazenda(consultoria em gestão empresarial) quando da abertura do número de seu CNPJ em 25/08/2011, não guardam correspondência com a atividade "profissional" de compra e venda de imóveis em leilões judiciais que teria sido desenvolvida pelo fiscalizado a partir do AC 2010, e que teria sido o motivo para constituição da pessoa jurídica, para o recolhimento dos impostos devidos, segundo resposta do contribuinte de 28/09/2015.

Além disso, desde sua constituição em 24/08/2011, a M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária nunca adquiriu qualquer imóvel próprio, conforme consulta aos Sistemas CNPJ e DOI, realizadas pela fiscalização, apesar de o fiscalizado alegar atuar de forma profissional desde o AC 2010 e ter constituído a referida pessoa jurídica para tributação desta atividade. Também não se verificou qualquer recolhimento de impostos no AC 2011 em nome M. A. de Almeida Consultoria Imobiliária.

Outro fato chama a atenção, é o de que a M.A de Almeida Consultoria Imobiliária está domiciliada no mesmo endereço de outra empresa, a Proprietá Negócios Imobiliários, empresa que é indicada no contrato de compra em venda do imóvel na rua Barão de Mesquita, como imobiliária responsável pela visita e vistoria do imóvel, não havendo, nesse contrato, qualquer indicação da M.A de Almeida Consultoria Imobiliária nessa transação.

Com relação aos DARF por ele apresentados, conforme apurado, não podem ser vinculados a alguma das transações imobiliárias, uma vez que não há escrituração contábil sequer desses pagamentos no âmbito da M.A de Almeida Consultoria Imobiliária.

A análise da escrituração contábil da M.A de Almeida Consultoria Imobiliária e os demais fatos dantes destacados evidenciam que, contrariamente ao alegado pelo fiscalizado, ora responsável solidário, não restou comprovado que ele exercia atividade de compra e venda de imóveis por meio de pessoa jurídica, uma vez que não registrou, adequadamente, os fatos contábeis que seriam pertinentes às referidas transações, consoante apontado pela autoridade lançadora.

Destarte, ainda que o contribuinte houvesse logrado êxito em comprovar a regularidade da pessoa jurídica M.A de Almeida Consultoria Imobiliária, não seria possível a equiparação da pessoa física a jurídica, uma vez que a legislação somente promove essa equiparação pela prática de operações imobiliárias quando promover a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 150 do RIR/99:

Ocorre que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei 2.072 de 20/12/1983 não existe mais a previsão de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica pela mera compra e venda de imóveis, ainda que com habitualidade, uma vez que esse artigo revogou o regime de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, nas hipóteses dos itens I e II do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974. Vejamos referida legislação: (fls. 980-981)

Inclusive, como já mencionado em tópico próprio, a DRJ enfrentou a matéria relativa ao pagamento de tributos pela pessoa jurídica e afirmou que não há no DARF qualquer vinculação com as transações imobiliárias e que esse pagamento sequer foi escriturado na contabilidade de MA de Almeida Consultoria Imobiliária:

Com relação aos DARF por ele apresentados, conforme apurado, não podem ser vinculados a alguma das transações imobiliárias, uma vez que não há escrituração contábil sequer desses pagamentos no âmbito da M.A de Almeida Consultoria Imobiliária. (fl. 981)

Assim, não tendo logrado êxito em comprovar a vinculação das operações com a SCP, a fiscalização e DRJ entenderam pela existência de ganho de capital não declarado, a cujos fundamentos adiro, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF.

Solidariedade passiva: Existência de interesse comum nas operações que envolvem bens comuns componentes da sociedade conjugal

A fiscalização imputou a existência de solidariedade da Recorrente pelas operações realizadas dado que o regime de bens do casamento da Recorrente seria de comunhão universal de bens, o que caracterizaria a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, do CTN, nos termos abaixo:

F – Da Solidariedade Passiva do Cônjuge, Sr. MARCOS DO AMARAL DE ALMEIDA, CPF 018.579.448-36:

No período compreendido entre as datas de aquisição e de alienação dos imóveis sito a Rua Barão de Mesquita nº 614, apto 304, Andaraí, RJ e a Rua Sacopã, nº 804, apto 301, Lagoa, RJ, objeto do presente procedimento fiscal, o Sr. Marcos do Amaral de Almeida era casado com a Sra. Maria Teresa Andreotti Spizzirri, CPF 448.675.490-53, pelo regime da comunhão total de bens, conforme indicado na Certidão de Inteiro Teor do Registro de Imóveis e escrituras públicas referentes à aquisição e alienação dos imóveis obtidas diretamente pela RFB junto às serventias extrajudiciais. (fl. 572-573)

Embora a questão do interesse comum de cônjuges possa despertar discussões acerca da responsabilização com base no artigo 124, inciso I, do CTN, me filio à corrente que defende que a qualificação deste interesse dependerá do regime de bens escolhido pelo casal. Isso, pois o artigo 1.639, § 1º, do Código Civil, define que o regime de bens começa a vigorar desde a data do casamento, nos termos abaixo:

Art. 1.639. É lícito aos nubentes, antes de celebrado o casamento, estipular, quanto aos seus bens, o que lhes aprouver.

§ 1º O regime de bens entre os cônjuges começa a vigorar desde a data do casamento.

Também, em atenção à aplicação imediata do regime patrimonial do casamento após a sua pactuação, nos termos de expressa redação da legislação federal, ainda que o bem esteja em nome apenas de um dos cônjuges, o efeito patrimonial já ocorre imediatamente no curso da relação conjugal. Este entendimento é corroborado com a constatação de que não há transferência de propriedade no caso da dissolução da sociedade pela não incidência de ITCD sobre a parcela, apenas quando houver excesso de meação (hipótese em que há doação). Isso pode ser verificado no acórdão do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 654.126 SÃO PAULO, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que conteve a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ITCMD. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE CONJUGAL. EXCESSO DE MEAÇÃO.

Incidência do ITBI sobre o valor excedente. Reexame de acervo fático-probatório e legislação local. Súmulas 279 e 280 do STF.

Agravo regimental não provido.

(...)

Conforme posto na decisão agravada, o Tribunal de origem assentou que embora tenha havido excesso de meação, não há qualquer prova de torna a sua ex-mulher em compensação desse excesso.

(ARE 654126 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 16/09/2014, publicado em 30/09/2014)

Veja-se, portanto, que haveria incidência de ITCMD apenas caso a parcela devida a um dos cônjuges ao final se revele superior àquilo que já era de sua titularidade.

Também, em similar sentido, tem-se entendimento do STJ de que o tributo *causa mortis* só incidiria sobre a parcela da meação que fosse partilhável aos herdeiros, não sendo passível atribuir à viúva meeira a responsabilidade pelo pagamento do ITCMD, sendo esta parte ilegítima para a cobrança, nos termos da ementa e trecho abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. INCIDÊNCIA SOBRE MEAÇÃO PARTILHÁVEL. VIÚVA MEEIRA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Não se aplica Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação (ITCD) nos bens pertencentes à viúva meeira, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável. Precedentes do STJ.

Ressalta-se que, se o tributo fosse devido, correto seria cobrá-lo da herdeira. Está evidenciada, portanto, a ilegitimidade passiva da agravada para figurar como contribuinte do imposto em discussão.

Agravo Regimental não provido.

(...)

Cinge-se a controvérsia à incidência de ITCD (Imposto sobre transmissão causa mortis e doação) no montante que excede a meação da ora agravada, no valor de R\$ 6.891,58 (seis mil, oitocentos e noventa e um reais e cinquenta e oito centavos).

Na hipótese do autos o Tribunal a quo consignou que "**não sendo o cônjuge meeiro sucessor do falecido, inexistente o fato gerador do tributo incidente sobre o monte partilhável**" (fl. 122).

Desse modo, não incide ITCD sobre os bens pertencentes à viúva-meeira, pois ela não é herdeira, mas somente sobre a meação partilhável.

Ressalta-se que, se o tributo fosse devido, correto seria cobrá-lo da herdeira, desse modo, está evidenciada a ilegitimidade passiva da agravada para figurar como contribuinte do imposto em discussão.

Ademais, a responsabilidade poderia recair sobre a inventariante, que, no caso os autos, é a filha do falecido, Marisa de Fátima Lima Fagundes de Ávila, conforme o Termo de Compromisso de Inventariante (fl. 49).

Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico deste Tribunal, não há prover o Agravo Regimental que contra ela se insurge, mantendo-se a decisão recorrida, ainda que por outro fundamento.

(AgRg no REsp 821904/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 03/09/2009, DJe 11/09/2009, RDDT vol. 172 p. 176)

Feito este esclarecimento, destaca-se que o regime de bens impacta diretamente na esfera patrimonial particular dos conubentes, se sobrepondo à situação particular de cada cônjuge que, por pactuação própria, autoriza a partilha dos bens que perceber a partir do início da pactuação do casamento. A intervenção do direito de família na esfera patrimonial privada ocorre exatamente pela criação da sociedade conjugal, que abarcara todo ou parcialmente o patrimônio dos conubentes, razão pela qual ambos são, de fato, detentores da titularidade dos bens afetados.

É disso que decorre a necessidade de que um cônjuge autorize que o outro aliene ou grave de ônus real os bens imóveis – inaplicável apenas à separação total de bens –, nos termos do artigo 1.647, do Código Civil:

Art. 1.647. Ressalvado o disposto no art. 1.648, nenhum dos cônjuges pode, sem autorização do outro, exceto no regime da separação absoluta:

I alienar ou gravar de ônus real os bens imóveis;

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) adota racional similar ao afirmar que o efeito patrimonial do regime de bens implica na possibilidade de se lançar o crédito tributário em desfavor de um ou de ambos nos casos de bens comuns, nos termos do acórdão nº 9202-007.179 de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, conforme ementa e trecho do voto abaixo transcritos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002, 2003

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO EM NOME DE UM DOS CÔNJUGES. CABIMENTO.

O imposto relativo ao ganho de capital decorrente da alienação de bens adquiridos no âmbito da sociedade conjugal pode ser lançado contra todos ou contra um dos cônjuges, em razão da solidariedade.

(...)

À luz do que determina o Código Civil, vê-se que, com relação a todos os imóveis objeto de alienação há a outorga uxória do cônjuge do autuado, o que demonstra a existência de interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, nos exatos termos do inciso I, do art. 124, do CTN.

Demonstrada a hipótese de interesse comum e a existência de solidariedade, esclareça-se que o entendimento esposado no Acórdão de Recurso Voluntário, no sentido de que o ganho de capital apurado em relação ao bem deve ser lançado em nome de cada cônjuge, na proporção de cinquenta por cento para cada um, não encontra amparo na legislação tributária, já que o parágrafo único, do art. 6º, do Decreto nº 3.000, de 1999, possibilita que a tributação de bens em comum possa se dar em relação a apenas um dos cônjuges.

O dispositivo legal acima destacado encontra suporte, dentre outros, no parágrafo único do art. 124 do CTN, que estatui que a solidariedade não comporta benefício de ordem, podendo nesse caso o lançamento ser oposto contra qualquer dos solidários ou ainda contra todos eles, a juízo da autoridade lançadora. Destarte, não há óbice a que seja exigido do responsável solidário o pagamento integral do débito tributário, sem guardar proporcionalidade com a fração dos seus rendimentos em decorrência do regime de casamento.

Por oportuno, esclareça-se que a opção pela tributação na proporção de 50% para cada um dos cônjuges, obviamente está adstrita aos casos em que o casal efetivamente calcula o ganho de capital e recolhe o respectivo tributo. No presente caso, não houve o exercício de opção alguma, exceto a de não pagar os tributos devidos. Registre-se que, embora não seja objeto do recurso ora em julgamento, o Contribuinte foi autuado também pelas infrações de omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas e jurídicas, bem como a ele foi aplicada a multa por falta de recolhimento de carnê-leão. Nessas condições, não há qualquer restrição à cobrança integral, por parte da Administração Tributária, em face de um dos cônjuges.

(Acórdão 9202-007.179, processo nº 13864.000247/2006-10, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, sessão de 29/08/2018, publicado em 28/09/2018)

A questão, como se depreende do voto da relatora, diz respeito à possibilidade de se exigir de ambos os cônjuges obrigações as obrigações contraídas integralmente, sem observância do quinhão devido a depender do regime jurídico do casamento – do que escapa apenas o regime de separação total por expressa previsão legal, como já mencionado *retro*. Cumpre destacar que no caso ali analisado a fiscalização optou por realizar o lançamento integralmente na pessoa de um dos cônjuges e imputar ao outro a solidariedade, opção que não foi realizada neste caso, visto que a fiscalização segmentou a 50% tratando já cada cônjuge como titular de sua meação, atribuindo a responsabilidade em decorrência do efeito patrimonial do regime de comunhão universal. Não vejo qualquer irregularidade no procedimento realizado, embora entenda que isso impactou sim no lançamento, principalmente no tocante à penalidade qualificada – ponto que será posteriormente tratado.

Por fim, com relação especificamente à solidariedade, importa dizer que o mesmo racional só não se aplicaria neste caso com relação às obrigações patrimoniais decorrentes dos bens particulares, a saber os não afetados pelo regime por convenção ou previsão legal, como ocorre nos casos em que há recebimento de imóvel via sucessão, ocasião em que não haveria responsabilidade, ao menos, com base exclusivamente no regime patrimonial.

Feito todo este esclarecimento, por se tratar de hipótese de comunhão universal, entendo que resta configurado o interesse comum, o que implica na manutenção do acórdão recorrido neste particular.

Ausência de imputação de fraude para ensejar a qualificação da penalidade

Os Recorrentes alegam que não houve indicação de conduta a ensejar a qualificação da penalidade com fulcro no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A DRJ, para manter a qualificação da penalidade, afirma o seguinte:

Pelas razões expostas no TVF, em relação às quais os impugnantes não apresentaram nenhuma prova que refute as conclusões ali expostas, fica configurada, em tese, a intenção dolosa dos impugnantes de omitir os rendimentos decorrentes do ganho de capital. (fl. 985)

Cumprido destacar que o relatório fiscal é extremamente minucioso na análise das provas e demais elementos, mas não teve qualquer cuidado na comprovação de que houve dolo, pois deixar de recolher declarar a operação e recolher o tributo é hipótese autorizativa do lançamento da multa de ofício, sendo necessária a comprovação deste elemento adicional para ensejar a gravidade da qualificação da penalidade. Isso é, a mera não comprovação de que os valores seriam resultado de uma venda pela SCP no curso da fiscalização e no âmbito da defesa não autorizam a qualificação da penalidade, nos termos abaixo:

Sendo assim, o próprio sujeito passivo tinha a obrigação legal de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo, em data posterior, a conferência da apuração e do pagamento já realizado.

Em relação a cada alienação de imóvel, a contribuinte passou por duas situações distintas em que sua conduta resultou na omissão à autoridade tributária quanto à ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital: a primeira delas quando não efetuou o pagamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido no prazo determinado na legislação e a segunda, quando não apresentou os Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital do AC 2012 relativos às alienações dos dois imóveis em anexo à Declaração de Ajuste Anual do Ex 2013.

Há que se frisar que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, conforme inciso I, parágrafo único, art. 121, do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme disposto no artigo 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, a responsabilidade pelas informações constantes nas Declarações de Ajuste Anual e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na alienação dos dois imóveis pertence a contribuinte e a seu cônjuge,

não havendo espaço para se alegar o desconhecimento da legislação ou para se tentar transferir a um terceiro a obrigação que diz respeito ao sujeito passivo.

Frise-se que a RFB foi informada das aquisições e das alienações desses dois imóveis através das DOI — Declaração de Operações Imobiliárias apresentadas pelas serventias extrajudiciais e não pelos contribuintes pessoa física.

As condutas descritas no presente Termo de Verificação Fiscal, coadunam-se com a tipificação prevista nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, resultando na qualificação da multa do lançamento de ofício no percentual de 150%, de acordo com o art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 (art. 957, inciso II, do RIR/99), com a redação dada pela Lei nº 11.488/07. Dessa forma, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, que originou o Processo Administrativo Fiscal Digital nº 12484.722.903/2017-21. (fl. 572)

O fato de a fiscalização não ter sido cientificada pelos contribuintes da ocorrência de fato gerador e sim pela serventia extrajudicial (cartório) não autoriza a qualificação da penalidade, que demanda a imputação de uma conduta específica que se amolde às hipóteses de dolo, fraude ou simulação prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

É nesse particular que entendo que o desfecho adotado pelo acórdão nº 2401-012.358, que entendeu à unanimidade pela rejeição das preliminares e dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada a 100%, considerando a retroatividade benigna da Lei nº 14.689, de 2023, não merece ser replicado neste caso.

A conduta de fraude neste caso poderia se verificar nos atos realizados pela SCP da cônjuge da Recorrente, pois verifica-se que este assumiu toda a incumbência perante a fiscalização de comprovar os fatos ocorridos. Considerando que a fiscalização caminhou em conjunto e que o relatório fiscal é extremamente analítico nas condutas praticadas por Marcos do Amaral de Almeida e supostamente pela SCP na qual este seria sócio.

Inclusive, veja-se que a Recorrente só é mencionada no relatório fiscal na condição de proprietária que alienou imóveis sem declará-los, conforme exemplos abaixo:

- Após intimada no curso da fiscalização, não apresentou qualquer resposta (fl. 534);
- A Recorrente e o cônjuge são casados em regime de comunhão total de bens (fl. 539)
- Era proprietária dos imóveis que foram alienados e não os declarou em DAA (fls. 541, 547);

- Existem documentos no mundo jurídico que confirmam que a Recorrente é proprietária dos imóveis, tais como certidões cartorárias, cartas de arrematação e escritura pública de compra e venda (fl. 563);

O fato ensejador da responsabilidade solidária não pode ser motivo para que se transporte a conduta praticada pelo cônjuge Marco do Amaral para qualificar uma penalidade lançada sobre a pessoa da Recorrente, que não praticou outros atos neste interregno que não adquirir imóveis e aliená-los sem declarar, tendo em vista que esta corresponde à materialidade da acusação omissão de rendimentos sujeitos à tributação de ganho de capital.

Por entender que a conduta infratora de não declarar os bens em DAA configura hipótese de irregularidade, mas não evidencia uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal, entendo que não há conduta específica imputada à Recorrente. Tanto assim é verdade que a autoridade fiscal tomou conhecimento da ocorrência do fato gerador pela comunicação realizada pelos cartórios de imóveis, o que motivou a investigação que concluiu pela existência de omissão de ganho de capital e realizou o lançamento. A hipótese de qualificação só veio a ser aventada quando Marcos Amaral apresentou uma série de documentos que davam aparência de regularidade à situação, o que veio a ser rejeitado pela fiscalização.

Entendo, portanto, que a situação aqui é análoga à que levou à formação do entendimento da Súmula CARF nº 14, que não autoriza a qualificação da multa de ofício quando não comprovado o evidente intuito de fraude, de modo que, mesmo não sendo vinculante o posicionamento, entendo pertinente aplicá-lo ao presente caso.

É verdade que restou comprovado nos autos que o cônjuge Marcos do Amaral praticou condutas para fazer crer que havia regularidade na operação de uma SCP detida por ele, na qualidade de empresário individual, de modo que não discordo do desfecho adotado no acórdão nº 2401-012.358 no tocante à manutenção da penalidade qualificada, mas este não pode ser transportado para o caso em julgamento, em que não há imputação de qualquer conduta adicional praticada pela Recorrente além da de não declarar os bens e a alienação, de modo que não há dolo a materializar a hipótese do artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964.

Situação similar já veio a ser enfrentada por esta turma no acórdão nº 2202-011.094 – ainda que em composição diversa –, em que a Conselheira Relatora Sara Carneiro destacou que a conduta imputada ao cônjuge não pode levar à presunção de que a Recorrente teria participado de qualquer esquema fraudulento, nos termos da ementa e trecho do voto abaixo transcritos:

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO

DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 123.

Nos termos da Súmula CARF nº 123, o recolhimento do Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Diante da não comprovação a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, e na presença de recolhimento antecipado, ainda que parcial, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será aquele da data do fato gerador do tributo, devendo ser reconhecida a decadência quando a ciência do lançamento se deu após o prazo de 5 (cinco) anos contado do fato gerador.

(...)

O vendedor Jorge, por exemplo, declara que vendeu um apartamento a HUSSAIN AREF SAAB por R\$ 150.000 (declara em escritura por R\$ 70.000,00); da mesma forma Josapha confessa que 'apareceu o comprador HUSSAIN AREF SAAB, que comprou o imóvel exigindo apenas que a quantia de R\$ 40.000,00 figurasse como cláusula pro soluto, isto é, com a quitação preço e que nada constasse na matrícula do imóvel junto ao registro'. Da mesma forma os demais negociaram sempre com Hussain, de forma que não há comprovação do envolvimento da recorrente no esquema, devendo ser afastada a qualificação da multa em relação à recorrente.

Na ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para que o fisco proceda ao lançamento rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN. (Acórdão nº 2202-010.907, Processo nº 19515.723046/2012-71, Relatora: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão de 06/08/2024, publicada em 16/09/2024)

Não tendo sido comprovada a existência dessa ação dolosa, necessária para a qualificação da hipótese do artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, entendo pelo acolhimento deste capítulo recursal para cancelar a qualificação da penalidade, mantendo-a no patamar de 75%.

Conclusão

Voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

