



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13984.720304/2020-64
ACÓRDÃO	2402-013.731 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE ANTONIO DA SILVA REIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

O ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de bens ou direitos submete-se à incidência do imposto sobre a renda, observadas as alíquotas e demais condições previstas na legislação de regência.

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA. ELEMENTOS PROBATÓRIOS.

Compete à autoridade fiscal demonstrar os fatos constitutivos do crédito tributário e os elementos que integram sua base de cálculo, devendo o lançamento de ofício estar suficientemente motivado e instruído com os elementos probatórios que evidenciem a ocorrência do fato jurídico-tributário ou da infração imputada ao sujeito passivo, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO ENTRE FISCO E SUJEITO PASSIVO.

O ônus probatório incumbe a ambas as partes, conforme a natureza das alegações formuladas. Ao Fisco cabe demonstrar os fatos constitutivos do crédito tributário e os fundamentos do lançamento; ao sujeito passivo compete produzir prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal, não sendo suficiente a mera alegação desacompanhada de elementos probatórios idôneos.

FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO. CONDUTA DOLOSA. REITERAÇÃO.

A qualificação da conduta como fraudulenta pressupõe a demonstração de atuação dolosa destinada a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de sua natureza ou de suas circunstâncias

materiais. A reiteração consciente de condutas voltadas à omissão de rendimentos, quando devidamente comprovada nos autos, constitui elemento apto a evidenciar o intuito doloso e a afastar a natureza meramente fortuita ou culposa da infração.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PRECEDENTES. EFEITOS.

Decisões administrativas proferidas em casos concretos não possuem, por si sós, eficácia normativa geral nem vinculam o julgamento de outros processos, salvo quando dotadas de efeito vinculante ou normativo por expressa previsão legal. Precedentes administrativos podem ser considerados como elementos interpretativos, mas não se equiparam às normas complementares previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional quando ausente disposição legal que lhes atribua tal eficácia.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS SUBJETIVOS. INAPLICABILIDADE AUTOMÁTICA A TERCEIROS.

Decisão judicial proferida em processo do qual o sujeito passivo não tenha participado não produz, em regra, efeitos subjetivos automáticos em seu favor, ressalvadas as hipóteses em que o pronunciamento judicial possua eficácia vinculante ou efeitos que ultrapassem os limites subjetivos da demanda, nos termos do ordenamento jurídico.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO. CABIMENTO. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Mantida a caracterização das hipóteses legais que autorizam a qualificação da penalidade, deve ser observado, contudo, o tratamento mais benéfico introduzido pela Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e reduziu, como regra geral, o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

Tratando-se de penalidade ainda não definitivamente julgada, a legislação superveniente mais favorável ao sujeito passivo deve ser aplicada retroativamente, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional. Impõe-se, portanto, a redução da multa qualificada originalmente lançada no percentual de 150% para o patamar de 100%, ressalvada hipótese legal de reincidência aplicável nos termos da legislação vigente

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos do voto do relator

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Suez Roberto Colabardini Filho, Thiago Buschinelli Sorrentino, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam os autos de **recurso voluntário** interposto de forma conjunta contra o Acórdão nº 102-000.046, proferido pela 4ª Turma da DRJ02, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo e pela responsável solidária.

Por bem relatar os fatos, adoto, em parte, o relatório constante do acórdão recorrido.

Do lançamento

Foi lavrado Auto de Infração contra o contribuinte, conforme fls. 249/258, para exigência de **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF**, no valor de **R\$ 156.869,84** (cento e cinquenta e seis mil, oitocentos e sessenta e nove reais e oitenta e quatro centavos), acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora calculados à taxa SELIC, nos termos da legislação de regência, relativamente aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, correspondentes aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019.

O lançamento de ofício decorreu de procedimento fiscal destinado à verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, no curso do qual foi constatada **omissão decorrente de apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos**

adquiridos em reais, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração, à fl. 252.

Os fatos e as circunstâncias apurados no decorrer do procedimento fiscal encontram-se detalhados no Relatório Fiscal de fls. 259/266, parte integrante do Auto de Infração.

Da impugnação

Em 20/02/2020, conforme Aviso de Recebimento de fl. 268, o sujeito passivo foi cientificado da exigência tributária. Inconformado, apresentou, em 19/03/2020, a impugnação de fls. 273/279, na qual alegou, em síntese, que:

- os contribuintes alienaram área de terra composta pelas matrículas nºs 3.896, 1.984, 934, 2.215, 3.741, 625, 4.377, 2.495, 10.038 e 7.060, mediante contrato particular de compra e venda celebrado em 20/04/2017 e registrado em 27/04/2017 no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas da Comarca de Wenceslau Braz/SP, pelo valor total de **R\$ 7.900.000,00**. Os imóveis rurais pertenciam a José Antônio da Silva Reis, Luiz Carlos da Silva Reis e Célia Áurea Antunes da Silva Reis;
- o pagamento do preço seria realizado da seguinte forma: **R\$ 300.000,00**, no ato da assinatura; **R\$ 700.000,00**, em 20/05/2017; **R\$ 1.000.000,00**, em 20/06/2017; **R\$ 1.000.000,00**, em 20/07/2017; **R\$ 2.450.000,00**, em 20/04/2018; e **R\$ 2.450.000,00**, em 20/04/2019;
- a primeira parcela contratualmente prevista foi adimplida mediante o pagamento de R\$ 300.000,00;
- em 11/05/2017, em razão de divergências relacionadas à área do imóvel — compreendendo pastagem, agricultura, mata nativa e área improdutiva — e à qualidade das terras, o negócio teria sido desfeito por acordo entre as partes, não obstante as cláusulas de irrevogabilidade e irretratabilidade. Em consequência, foi elaborado termo de distrato, posteriormente registrado em 14/06/2017, por mera liberalidade do comprador;
- foram apresentadas planilhas demonstrativas de débitos quitados e inadimplidos junto ao Banco do Brasil e ao Sicredi, além de Notificação de Honra de CPR, Notificação de Vencimento de Dívida e Cédula Rural Hipotecária, documentos que, segundo a defesa, evidenciariam a delicada situação financeira do contribuinte e explicariam sua decisão de aceitar o distrato e celebrar nova negociação por valores inferiores aos originalmente pactuados;
- diante da situação de insolvência do contribuinte e de seu grupo familiar, os interessados teriam decidido reduzir o valor da alienação, tomando como referência o preço médio das terras agrícolas divulgado pela Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento, enquadrando-se as propriedades na classificação C-VIII;

- o Sr. Altair L. B. teria oferecido adquirir as terras correspondentes às matrículas nºs 3.896, 1.984, 934, 2.215 e 3.741 pelo valor total de **R\$ 516.400,00**, cabendo ao contribuinte a importância de **R\$ 98.975,00**;
- o Sr. Altair L. B. teria adquirido outras parcelas da propriedade, em operações ocorridas em 21/07/2017, relativamente à matrícula nº 625; em 27/11/2017, quanto à matrícula nº 4.377; em 15/06/2018, quanto à matrícula nº 2.495; e em 11/01/2019, relativamente às matrículas nºs 10.038 e 7.060;
- foram anexados comprovantes bancários relativos a transferências efetuadas pelo Sr. Altair L. B. , nos seguintes valores e datas: **R\$ 200.000,00**, em 20/07/2017; **R\$ 681.717,99**, em 24/11/2017; **R\$ 60.000,00**, em 17/04/2017; e duas transferências de **R\$ 150.000,00**, em 19/04/2018;
- a fiscalização não teria acolhido a alegação de que as alienações foram efetivamente realizadas por valores inferiores aos anteriormente pactuados, tendo apurado o ganho de capital com base no primeiro negócio jurídico celebrado, posteriormente desfeito;
- o valor efetivo das alienações teria alcançado o montante total de **R\$ 3.993.364,00**;
- além de considerar, segundo a defesa, indevidamente o valor constante do primeiro contrato, a fiscalização teria aplicado multa de ofício qualificada de 150% e instaurado representação fiscal para fins penais, providências reputadas pelos impugnantes como injustificadas;
- não estaria comprovada a existência de conduta dolosa destinada a impedir o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador, especialmente porque o contribuinte teria apurado os ganhos de capital, promovido o respectivo parcelamento e estaria adimplindo regularmente as parcelas;
- a ausência de documentação relativa a determinados depósitos bancários não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício para 150%, devendo prevalecer, segundo a defesa, a presunção de boa-fé e de inocência do contribuinte. Sustentou-se, ainda, que o percentual aplicado possuiria caráter confiscatório e afrontaria o princípio da razoabilidade; e
- foram citados precedentes administrativos e judiciais em apoio às alegações apresentadas.

Do acórdão recorrido

Ao apreciar a controvérsia, a Turma Julgadora afastou de sua análise a matéria relativa à representação fiscal para fins penais, rejeitou a preliminar suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Está sujeita ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. ÔNUS DA PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO. DECLARAÇÃO ANUAL INEXATA. ELEMENTOS PROBATÓRIOS.

Na relação jurídico-tributária, o ônus da prova dos elementos positivos da base de cálculo incumbe ao Fisco. A autoridade fiscal deve, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico-tributário ou da prática de infração durante o procedimento fiscalizatório. O Auto de Infração deve estar instruído com as provas do fato jurídico-tributário, nos termos do art. 9º, caput, do Decreto nº 70.235/1972.

FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

A reiteração da conduta ilícita ao longo do tempo, visando à omissão de rendimentos, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento e evidencia o intuito doloso tendente à fraude.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, uma vez que foram proferidas por órgãos colegiados sem que exista lei que lhes atribua eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na respectiva ação judicial.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO

O ônus da prova afeta tanto o Fisco quanto o sujeito passivo. Não cabe a qualquer das partes permanecer passiva, limitando-se a alegar fatos que a favoreçam sem carrear aos autos provas que os sustentem. Assim, compete ao Fisco produzir as provas que fundamentem os lançamentos efetuados e, ao

contribuinte, apresentar aquelas que se contraponham à ação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Da ciência da decisão e do recurso voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão em **08/09/2020**, enquanto a responsável solidária foi intimada em **03/09/2020**.

Consta dos autos que o recurso voluntário foi apresentado em **05/09/2020**, sendo considerado tempestivo em relação a ambos os recorrentes, observada, quanto à responsável solidária, a prorrogação do termo final do prazo em razão de seu vencimento em dia não útil.

Do recurso apresentado

O recurso voluntário, apresentado conjuntamente pelos recorrentes, reitera, em essência, os argumentos anteriormente deduzidos em sede de impugnação.

Preliminarmente, sustentam a inexistência de fato gerador tributável relativamente à operação que deu origem à exigência fiscal, sob o fundamento de que o termo de distrato apresentado comprovaria o efetivo desfazimento do negócio jurídico originalmente celebrado.

No mérito, reiteram a alegação de que a primeira operação foi efetivamente desfeita e que, posteriormente, foram realizadas novas alienações por valores significativamente inferiores aos previstos no contrato original. Defendem, por conseguinte, que os valores correspondentes às novas operações deveriam ser considerados para fins de determinação da base de cálculo dos ganhos de capital.

Os recorrentes insurgem-se, ainda, contra a aplicação da **multa de ofício qualificada de 150%**, ao argumento de que não estariam presentes os pressupostos legais necessários à caracterização de dolo, fraude ou sonegação que justificassem a imposição da penalidade agravada.

Por fim, no que se refere à **responsabilidade solidária**, sustentam a inexistência de participação da cônjuge nos atos apontados pela fiscalização como fundamento da exigência tributária, reiterando, quanto ao tema, as razões anteriormente apresentadas na impugnação.

Não foram apresentadas contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, Relator

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, Relator

O Recurso Voluntário interposto conjuntamente é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser conhecido.

Trata-se de matéria onde a preliminar apresentada pelo recorrente tem como fundamento a inexistência de uma operação de venda de imóveis rurais (conjunto de 10 matrículas), que gerou a autuação por ganho de capital.

Veja-se que, na análise dos documentos de autuação, estão juntados aos autos as matrículas dos imóveis (escrituras), às fls 114 a 206.

Nelas consta a averbação da operação de venda, não está apontado qualquer registro acerca do alegado desfazimento do negócio. Ou seja, a transferência estava materializada.

Neste contexto, não vejo, em sede recursal qualquer elemento probatório juntado capaz de confrontar a materialidade do lançamento e, desta forma, demandar a revisão do acórdão recorrido. Assim, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do disposto no artigo 114, § 12, I, que adoto como razão de decidir, a seguir transcrita.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Dispõe o CTN, em seu art. 114, que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Essa situação, no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, está prevista no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, incluindo os rendimentos e ganhos de capital.

Em relação à infração, com base nos documentos/esclarecimentos constantes dos autos,

verifica-se que:

Os contribuintes alienaram uma área de terra composta de várias matrículas, mediante um contrato particular de compra e venda datado de 20/04/2017, e que foi registrado em 27/04/2017, pelo valor total de R\$ 7.900.000,00, no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas da Comarca de Wenceslau Braz/SP. Os imóveis rurais pertencem a José Antônio da Silva Reis, Luiz Carlos da Silva Reis e Célia Áurea Antunes da Silva Reis.

Segundo consta da impugnação, fls. 274, o pagamento seria feito nas seguintes datas: no ato da assinatura - R\$ 300.000,00; em 20/05/2017 (R\$ 700.000,00); em 20/06/2017 (R\$ 1.000.000,00); em 20/07/2017 (R\$ 1.000.000,00); em 20/04/2018 (R\$ 2.450.000,00) e, em 20/04/2019 (R\$ 2.450.000,00).

Em 20/04/2017 houve a assinatura do instrumento particular de promessa de compra e venda.

Em 27/04/2017 foi efetuado o registro do instrumento particular de promessa de compra e venda.

Ocorre que, em 17 de maio de 2017, o contribuinte efetuou o registro da alienação da matrícula de cinco (5) dos dez (10) imóveis constantes do instrumento particular, a preços inferiores ao acordado. Contudo, manteve a alienação dos mesmos imóveis para o mesmo comprador, entre maio de 2017 e janeiro de 2019, por valores significativamente inferiores.

O sujeito passivo foi regularmente intimado pela Fiscalização a apresentar a documentação comprobatória dos valores recebidos em função da venda dos imóveis.

Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou cópia do distrato, que foi confirmado pela DOI - Declaração de Operações Imobiliárias, transmitida pelo cartório. O distrato foi assinado pelas partes interessadas em 11 de maio de 2017, e seu registro se deu em 14 de junho de 2017 no mesmo cartório.

A Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, trata do prazo para registro de documentos:

“Art. 130. Dentro do prazo de vinte dias da data da sua assinatura pelas partes, todos os atos enumerados nos arts. 127 e 129, serão registrados no domicílio das partes contratantes e, quando residam estas em circunscrições territoriais diversas, far-se-á o registro em todas elas. (Renumerado do art. 131 pela Lei nº 6.216, de 1975).

Parágrafo único. Os registros de documentos apresentados, depois de findo o prazo, produzirão efeitos a partir da data da apresentação.”

Assim sendo, contrariando expressa disposição legal, constata-se que, na data do registro dos imóveis de matrículas nº 3896, 1984, 934, 2215 e 3741, o instrumento original estava vigente e os valores dos imóveis levados ao cartório de registro de imóveis foram subavaliados.

Consoante fls. 07 – DISTRATO – COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA, consta da Cláusula Primeira que o comprador teria declarado não haver mais interesse no negócio. Também não há no distrato forma de devolução da 1ª parcela, no valor de R\$300.000,00, quitada na data da assinatura do contrato.

Ora, o imóvel negociado se refere a uma gleba de terras, cuja titularidade já teria sido parcialmente transferida, se tornando inócuo aquele distrato, uma vez que impossível a sua aplicação.

Consoante fls. 261, Relatório Fiscal observa-se que:

“A análise da operação sob o viés do ITR corrobora a ineficácia do distrato alegado pelo contribuinte. Nos registros de compra e venda averbados nas matrículas dos

imóveis, constam os números NIRF -Número do Imóvel na Receita Federal. Caso as efetivas posses ocorressem nas datas dos registros, o NIRF 0872573-0 deveria ser cindido, uma vez que engloba áreas contíguas que teriam sido alienadas em datas diferentes - matrículas 3896, 1984, 934, 2215, 625, 4377, 2495, 7060. Não só o NIRF não foi alterado, como também as DITR deste NIRF e do NIRF 0902756-4, a partir de 2017, não foram mais apresentadas pelos alienantes, como foram até 2016 por José Antônio da Silva Reis e Luiz Carlos da Silva Reis, respectivamente.”

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

Para apuração do ganho de capital são consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. Para que haja a tributação, basta o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (§ 2º, § 3º e § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22/01/1988).

Assim sendo, a apuração de ganho de capital de imóvel rural deve ser efetuada da seguinte forma, em observância a legislação em vigor (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 29; Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, § 2º; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 9º e 10):

1 - Imóveis adquiridos até 31/12/1996

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

1.1 - Custo de aquisição

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

1.2 - Falta de declaração

Caso o contribuinte não tenha apresentado declaração nos exercícios de 1992 a 1996, o cálculo do custo de aquisição deve seguir orientação específica, dependente da obrigatoriedade ou não da apresentação das referidas declarações, conforme regras que constam na pergunta abaixo indicada.

1.3 - Valor de mercado em 31/12/1991 inferior ao custo corrigido

Tratando-se de imóvel adquirido até 1991, cujo valor de mercado declarado em 31/12/1991, for inferior ao custo corrigido, o contribuinte pode atualizar o custo de aquisição, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.4 - Imóvel adquirido após 31/12/1991

Se o contribuinte adquiriu imóvel rural após 31/12/1991, o custo é o valor da escritura (isto é, o valor pago) corrigido até 31/12/1995, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.5 - Imóvel adquirido a partir de 01/01/1996

Tratando-se de imóvel adquirido após 31/12/1995, não se atribui correção monetária ao seu custo, conforme a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 17.

1.6 - Valor de alienação

O valor de alienação, em todos os casos, é o valor efetivo da transação. 249

2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

(Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)

Se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural.

Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição:

inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;

existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias {GC = VTN alienação + valor recebido pelas benfeitorias - (VTN aquisição + valor pago pelas benfeitorias)}.

Em observância à legislação em vigor, o Fisco adotou os seguintes critérios para a

determinação do Custo e data de Aquisição:

Os imóveis alienados foram adquiridos em duas situações distintas: aquisição por compra e venda, e aquisição por sucessão e herança.

Para os imóveis adquiridos por operação de compra e venda, as datas de aquisição consideradas são as que constam nas matrículas, bem como os custos de aquisição, valores esses consubstanciados na relação de bens e direitos das DIRPF.

Para os imóveis adquiridos por sucessão e herança, o custo de aquisição é o valor da transferência do bem, na declaração final de espólio do *de cujus*.

E a data de aquisição é a data da abertura da sucessão (data do falecimento).

Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001

Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão **causa mortis**, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

Registre-se que, o custo dos bens ou direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 01/01/1996 não está sujeito à atualização.

Assim sendo, consoante análise da planilha de fls. 262, elaborada pela Fiscalização, verifica-se que:

Conforme instrumento particular de promessa de compra e venda, fls. 70, o valor do imóvel (gleba) era R\$7.900.000,00.

Ao adquirir o imóvel em partes, antes mesmo do registro do distrato, por um valor total equivalente a 50,55% do valor original, foi registrado nas matrículas pelo valor total de R\$3.993.364,00.

O valor da alienação do imóvel correspondente a cada matrícula foi calculado segundo o valor registro proporcionalmente ao valor total do contrato, enquanto a data de alienação é a data da assinatura do Instrumento Particular Promessa de Compra e Venda, 20 de abril de 2017.

Matrícula	Data de alienação informada na matrícula	Valor informado na matrícula	Data de alienação instrumento particular	Valor do contrato proporcionalizado por imóvel	Parcela correspondente à participação do contribuinte
3896	17/05/2017	88.800,00	20/04/2017	175.671,44	43.917,86
1984	17/05/2017	74.000,00	20/04/2017	146.392,87	36.598,22
934	17/05/2017	159.100,00	20/04/2017	314.744,66	78.686,17
2215	17/05/2017	74.000,00	20/04/2017	146.392,87	36.598,22
4377	27/11/2017	1.028.400,00	20/04/2017	2.034.465,18	508.616,29
2495	15/06/2018	1.002.364,00	20/04/2017	1.982.958,63	495.739,66
10038	11/01/2019	251.000,00	20/04/2017	496.548,77	248.274,39
7060	11/01/2019	315.200,00	20/04/2017	623.554,48	155.888,62
Valor total:		2.992.864,00		5.920.728,89	1.604.319,42

O art. 7º, Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, determina que, para

efeito de determinação do ganho de capital tributável, o custo de aquisição de imóvel vendido em partes, em datas diferentes, deve ser computado na proporção que representar cada parte alienada em relação ao custo total da área do imóvel.

No mesmo diapasão, correta a metodologia adotada pelo Fisco para a Apuração do Ganho de Capital:

O contribuinte apurou o Ganho de Capital na alienação dos imóveis 3896, 1984, 934, 2215 e 4377, e transmitiu os anexos na Declaração do Imposto de Renda - DIRPF 2018, em 24/04/2018, às 12:57:09.

Os valores de imposto apurados foram parcelados no processo nº 310940400.803/2018-31.

Considerando a análise anterior, foram encontradas divergências entre os valores apurados pelo contribuinte e os valores apurados pela fiscalização.

O ganho de capital foi apurado com a ajuda do programa GCAP 2017, cujos demonstrativos seguem anexados ao Auto de Infração.

Intimado a apresentar os comprovantes dos valores efetivamente recebidos, o contribuinte apresentou alguns comprovantes, com os quais não foi possível estabelecer o fluxo efetivo - seja por insuficiência de valores ou ausência de datas nos comprovantes.

Adota-se, portanto, o Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda, segundo o qual o recebimento do valor da venda ocorreu em parcelas, vincendas entre 20/04/2017 e 20/04/2019.

Na totalidade do contrato, o contribuinte faz jus à R\$1.604.319,42, dos R\$7.900.000,00, ou seja, 20,31%. Esse percentual de participação se aplica às parcelas recebidas na apuração do imposto devido.

Na apuração do saldo de imposto a pagar foram deduzidos os valores declarados e parcelados pelo contribuinte.

É preciso fazer uso da proporcionalidade para apurar o imposto devido pelo contribuinte a cada parcela recebida.

Data de Recebimento	Valor da parcela	% do contribuinte	Parcela do contribuinte	Ganho de Capital - apropriação das parcelas	Imposto Devido 15%	Imposto parcelado	Saldo de Imposto a pagar
20/04/2017	300.000,00	20,31%	60.923,52	42.295,33	6.344,29	6.344,29	-
20/05/2017	700.000,00	20,31%	142.154,88	98.689,11	14.803,36	3.852,40	10.950,96
20/06/2017	1.000.000,00	20,31%	203.078,41	140.984,44	21.147,66	-	21.147,66
20/07/2017	1.000.000,00	20,31%	203.078,41	140.984,44	21.147,66	-	21.147,66
20/04/2018	2.450.000,00	20,31%	497.542,10	345.411,89	51.811,78	-	51.811,78
20/04/2019	2.450.000,00	20,31%	497.542,10	345.411,89	51.811,78	-	51.811,78
	7.900.000,00		1.604.319,42	1.113.777,10	167.066,53	10.196,69	156.869,84

O sujeito passivo alega que:

Os contribuintes alienaram uma área de terra composta de várias matrículas nºs 3896; 1984; 934; 2215; 3741; 625; 4377; 2495; 10038 e 7060, através de um contrato particular de compra e venda datado de 20/04/2017, e que foi registrado em 27/04/2017, pelo valor total de R\$ 7.900.000,00, no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas da Comarca de Wenceslau Braz/SP. Os imóveis rurais pertencem a José Antônio da Silva Reis, Luiz Carlos da Silva Reis e Célia Áurea Antunes da Silva Reis.

O pagamento seria feito nas seguintes datas: no ato da assinatura - R\$ 300.000,00; em 20/05/2017 (R\$ 700.000,00); em 20/06/2017 (R\$ 1.000.000,00); em 20/07/2017 (R\$ 1.000.000,00); em 20/04/2018 (R\$ 2.450.000,00) e, em 20/04/2019 (R\$ 2.450.000,00).

Em 11/05/2017, por várias divergências, quanto a área do imóvel (pastagem, agricultura, mata nativa e área improdutiva), e a qualidade das terras o negócio foi desfeito, apesar das cláusula de irrevogabilidade e irretratabilidade, por acordo de vontade entre as partes, e por isso, foi elaborado um distrato que foi registrado em 14/06/2017 por mera liberalidade do comprador.

Entretanto, ao contrário do que entende o contribuinte, o tratamento tributário aplicável no caso de rescisão de contrato de promessa de compra e venda de bens ou direitos, temos que, importando em transmissão de bens ou direitos ou na cessão do direito à sua aquisição, fica caracterizada alienação para os efeitos da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, sendo irrelevante, para os efeitos fiscais, a ocorrência de sua rescisão (Código Tributário Nacional (CTN), arts. 116 e 117, e Portaria MF nº 80, de 1979, item 6), ou a existência no instrumento de negociação de cláusula relativa ao desfazimento da transação, em caso de não pagamento de todas as parcelas na alienação a prestação, bem como ao ressarcimento dos valores efetivamente pagos.

Assim, a quantia recebida pelo vendedor e posteriormente ressarcida ao comprador é considerada pelo vendedor como parte do preço de alienação, devendo o ganho de capital porventura apurado ser tributado na forma da legislação tributária. Ocorrendo posterior alienação dos mesmos bens ou direitos, é considerado como custo de aquisição:

o custo de aquisição original acrescido do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), no caso de venda à vista; ou

o custo de aquisição original acrescido da parcela do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), correspondente às prestações recebidas, no caso de venda a prazo.

Diante desta ordem de grandeza, é razoável esperar que o contribuinte apresentasse elementos consistentes em seu favor, o que de fato não ocorreu.

As Escrituras Públicas de Venda e Compra, assim como os registros contratuais da Junta Comercial do Estado, gozam de fé pública, segundo o Código de Processo Civil:

“Art. 364 – O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão declarar que ocorreram em sua presença”.

Esses documentos comprovam, para efeitos legais, que o sujeito passivo da obrigação tributária que motivou a autuação fiscal é, no caso, o impugnante.

Esclareça-se ainda que, na relação jurídico-tributária, o ônus da prova cabe a quem alega o direito. Assim, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato gerador, observando os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio de elementos hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada, que demonstrem a efetividade do direito alegado. Ao julgador administrativo-tributário somente não cabe complementar e ir em busca de provas para formar o seu convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelo sujeito passivo.

Por fim, os documentos apresentados pelo contribuinte não fazem prova a seu favor, antes pelo contrário. Ademais, as provas devem ser produzidas para afetar a livre convicção motivada dos julgadores, conforme disposto no art. 29, do Decreto 70.235/72.

Assim, mantém-se o lançamento.

Esta é a verdade que se extrai do presente litígio.

DA PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA. DO CONFISCO.

Alega o sujeito passivo que, fls. 278:

“Não resta comprovada a conduta dolosa com objetivo claro de impedir o fisco do conhecimento do fato gerador, tanto que o contribuinte apurou o ganho de capital e parcelou-os. estando honrando com o valor das parcelas mensais.

A falta de documentação acerca da falta dos depósitos bancários, não justifica o agravamento de 75% da multa de ofício de 150% lançada, pois há que se levar em conta a presunção de boa fé e inocência do contribuinte. Um percentual tão

elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade.”

Contudo, sempre que for constatada a falta de pagamento de tributos ou sua realização

com inexatidão, a omissão de rendimentos ou a apresentação de declaração inexata, será efetuado pelo Fisco, juntamente à cobrança dos impostos devidos, o **lançamento da multa de ofício**.

Decreto nº 3.000/99 - RIR/99.

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n. 5.844, de 1343, art. 77, Lei n. 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.5.172, de 1968, art. 143, Lei n. 8.541, de 1932, art. 40, Lei n.9.249, de 1335, art. 24, Lei n.3.317, de 1336, art. 18, e Lei n. 3.430, de 1996, art. 42): [...]

- fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida:

— não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

[...]

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Esclareça-se que, quanto às multas de ofício, o RIR/99 estabelece que sejam aplicadas nos

seguintes casos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei No 9.430, de 1996, art. 44):

- de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

- de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei No 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”(Grifei)

A Lei 9.430/1996 instituiu as multas aplicadas nos casos de lançamento de ofício. O artigo 44, inciso I dessa Lei estabelece que ao lançamento de ofício será aplicada a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou de recolhimento de tributos bem como de declaração inexata. **Já nas situações de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, o percentual será de 150%, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº

11.488, de 2007)

1-4

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso).

No presente processo, está sendo demonstrado o cometimento de infração relativa à **Omissão Decorrente de Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais**. À infração de omissão de rendimento será aplicada a multa qualificada de 150%.

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

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

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

O **conceito de dolo** encontra-se no inciso I do artigo 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Conforme nos ensina ROGÉRIO GRECO, *in* Curso de Direito Penal, 4ª Edição, p. 200, “*dolo é*

a vontade livre e consciente dirigida a realizar a conduta prevista no tipo penal incriminador.”

Na definição de DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, 24ª Edição, p. 494, “dolo, em sentido penal, consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo.”

O contribuinte, no caso em análise, omitiu rendimentos em sua DIRPF nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019. Não se pode, por óbvio, atribuir tal comportamento reiterado do sujeito passivo a erros ou enganos, restando claro que houve a intenção de reduzir o pagamento de tributos, impedindo ou retardando o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal por parte do Fisco.

A conduta reiterada do autuado afasta, de plano, uma eventual alegação de infração pontual/ocasional decorrente de mero erro material de preenchimento de um (ou alguns) elementos no campo de sua DIRPF, nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019.

O **conceito de prática reiterada de infrações à legislação tributária** está definido no artigo 2º da IN/RFB nº 979, de 16/12/2009, que trata de Regime Especial de Fiscalização - REF.

IN RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009.

Art.. 2º O REF poderá ser aplicado nas seguintes situações:

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária:

§ 3º Para fins do disposto no inciso V do caput **considera-se prática reiterada a ocorrência, em 2 (dois) ou mais anos-calendário, consecutivos ou alternados**, de idênticas infrações a dispositivos da legislação tributária, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário. formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento.(Negritei).

Os **crimes contra a ordem tributária são definidos** pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. São enquadradas pelo citado normativo como crime as ações de omitir

informação, fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas às autoridades fazendárias.

Na mesma linha de pensamento, a supressão ou redução de tributo mediante o artifício de i) omitir informação, e/ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias e ii) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, constituem atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, sendo lavrada Representação Fiscais para Fins Penais.

Por oportuno, reproduz-se a correta justificativa do Fisco ao cominar penalidade mais gravosa ao sujeito passivo, fls. 265:

“Agravamento da Multa

O contribuinte, ao informar ao cartório de Registro de Imóveis valores de negociação consideravelmente menores do que o valor negociado no instrumento particular de compromisso de compra e venda, incidiu no dispositivo legal do parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê o agravamento da multa de ofício.

A conduta dolosa do contribuinte e dos demais envolvidos implicou em infração tributária tendente a reduzir o imposto de renda devido sobre o ganho de capital na alienação dos imóveis.”

Ao contrário do que afirma o impugnante, a autoridade fiscal demonstrou que houve a intenção de suprimir o recolhimento de tributos cabendo a ele a obrigação de informar todos os fatos geradores à Receita Federal, por meio da Declaração de Ajuste Anual, e recolher o tributo devido, o que não ocorreu.

Em vista disso, deverá ser aplicada a multa qualificada em se configurando a intenção deste em cometer ilícito tributário, pela utilização de procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal com intuito de beneficiar a si ou a terceiro.

Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio.

Por conseguinte, verifiquei que, no caso em exame, a multa qualificada decorreu de uma série de fatos e provas extraídos da documentação acostada aos autos.

Ora, ao, reiteradamente, oferecer à tributação rendimentos tributáveis inferiores ao

montante recebido ao longo de 3 (três) exercícios, o contribuinte assumiu conscientemente os riscos da prática da omissão de rendimentos com o intuito de reduzir o pagamento do imposto.

Em vista disso, o Fisco aplicou a multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude

por parte do contribuinte que, através de ação dolosa, tendente a modificar as características do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, declarou seus rendimentos em montante inferior ao recebido, no intuito de evitar tributação, sonegar informações a essa Fiscalização e com o intuito de retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, conforme prevê o art. 44 da Lei 9.430/96.

Nesse sentido a **jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, sendo cabível a multa agravada, senão vejamos:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em dois anos consecutivos, sem inserir valores movimentados na conta de interposta pessoa. Intimado a justificar esses valores oferece apenas argumentos discursivos desacompanhados de provas. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo Recurso nº 103-141499 Especial do Procurador. Acórdão nº 9101-00.416 — 1a Turma Sessão de 03 de novembro de 2009.

Ficou claramente demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de fatos e atos, ensejadores da aplicação da penalidade agravada. Trata-se, portanto, de penalidade regularmente instituída por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, inciso V, do CTN.

Com referência à **alegação de confisco**, ressalte-se que a vedação do art. 150, IV da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária. Isso implica que os argumentos do impugnante se referem à constitucionalidade da lei que fundamentou o lançamento. Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é, repita-se, de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal – art. 102, I, “a”, III da Constituição Federal de 1988. Portanto, **é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.**

Ficou, portanto, claramente demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de fatos e atos, ensejadores da aplicação da penalidade agravada.

Mantém-se a cobrança da multa de ofício no percentual de 150%, considerando que esta decorre de estrita previsão legal.

Em que pese reconhecer como correta a qualificação da multa de ofício aplicada, imperioso trazer à baila a necessidade de observação acerca de atualização da legislação que, no caso em tela, merece acolhimento.

Ainda que subsistam o lançamento e os fundamentos para a qualificação da multa de ofício, a superveniência de legislação que comina penalidade menos severa alcança os atos ainda não definitivamente julgados.

Assim, entendo necessária a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN e da redação conferida pela Lei nº 14.689/2023 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, para reduzir a multa qualificada do percentual de 150% para 100%.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A apresentação da declaração de rendimentos é uma obrigação tributária acessória e

como tal, nos termos dos artigos 113, § 2º e 115 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), decorre da legislação tributária.

Não pode, portanto, o sujeito passivo transferir quer para a autoridade lançadora, quer para o julgador os problemas relativos ao preenchimento de sua declaração.

Logo a responsabilidade pelas informações prestadas em sua declaração de ajuste anual depende do próprio contribuinte.

Desta forma, compete à autoridade administrativa tributária constituir o crédito tributário pelo lançamento sob pena de responsabilidade funcional.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN - prevê as hipóteses de solidariedade:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em vista disso, por constar nas matrículas dos imóveis, o casamento é pelo regime de comunhão parcial de bens, sendo o imóvel bem de interesse comum, cuja alienação constitui fato gerador da obrigação de pagar o tributo.

Dessa forma, foi arrolada como responsável solidária a esposa do sujeito passivo, Maristela Pereira Machado da Silva Reis, CPF 626.215.489-20, a qual não impugnou a exigência tributária.

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

Cabe esclarecer ao sujeito passivo que, constituem normas complementares do Direito Tributário, nos termos do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, são improfícuos os **julgados administrativos** trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...].

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, **a que a lei atribua eficácia normativa;**” (grifei)

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390/1971:

“Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.” (Grifei).

Em relação às **decisões judiciais**, observe-se o disposto nos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do art. 8º desta Emenda, *ipsis litteris*:

“ Art. 1º Os arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“[...]

Art. 102.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]”

Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

[...]

Art. 8º As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial.”

Assim, apenas as súmulas vinculantes supramencionadas deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

Portanto, em relação ao entendimento dos Tribunais Superiores apresentados pelo

contribuinte, *data venia* sua respeitabilidade, não vinculam o administrador em seus julgados, já que não fazem parte da legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN e a Emenda Constitucional nº 45/2004.

ÔNUS DA PROVA DO FISCO E DO CONTRIBUINTE. MEIOS DE COMPROVAÇÃO. LIVRE CONVICÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA.

É de suma importância observar que as presunções “*juris tantum*”, muito embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

Esse também é o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, exarado no

Acórdão do 1º CC nº 01-0.071/1980, do qual se destaca o seguinte trecho:

“O certo é que cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, sob pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fito de se elidir a tributação erigida por lançamento. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito.

Cumprir reproduzir aqui o disposto no art. 16, III e § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na **impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

refira-se a fato ou a direito superveniente;

destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Não comprovada as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regido pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a

lei vigente à época do fato, **não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.**

Além disso, a ação de provar constitui-se no direito de comprovar a ocorrência de um

evento, que a princípio é ônus de quem alega o fato objeto da prova. Provar, nesse sentido, é o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento.

Assim, assentado que provar um fato é estabelecer sua existência – ou, preferencialmente, estabelecer a existência do evento nele descrito, é demonstrar o que existiu antes ou o que existe na atualidade, a tarefa daquele que prova confunde-se com a de um historiador. Provar é, sob essa perspectiva, reconstruir o passado.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. Nesse momento cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada:

“Allegatio et non probatio, quasi non allegatio ” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”. Ou seja , não basta questionar os argumentos do Fisco, deve sim, o interessado, rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto em conjunto pelo contribuinte e pela solidária, afasto a preliminar suscitada e, no mérito, voto por dar parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria