



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.727464/2015-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.249 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF
Recorrentes ANTONIO FERNANDO DE OLIVEIRA MAIA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

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

Correto o lançamento de ofício, decorrente da omissão de ganho de capital na alienação de bens comuns do casal, realizado em nome de um dos cônjuges, quando o contribuinte atuado tenha feito a opção, antes do início do procedimento fiscal, em apurar e tributar o total do ganho de capital da operação em seu nome.

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTE DAS PARCELAS

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), não compõem o valor

de alienação. Devem ter o tratamento de “juros” e serem oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. DESPESA COM ASSESSORES FINANCEIROS, JURÍDICOS E CONTÁBEIS PARA A CONSUMAÇÃO DE OPERAÇÕES PREVISTAS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos, o alienante poderá deduzir do valor da alienação a importância paga a título de corretagem incorrida na transação desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente e seja comprovada com documentação hábil e idônea, não se equiparando à aludida verba o valor pago pelo alienante à assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação de operações previstas em contrato de compra e venda de ações.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

De conformidade com a legislação de regência, na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

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

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE

Os juros de mora à taxa SELIC só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com os artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, por maioria, negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que deu-lhe provimento. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por maioria, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, vencido o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que acolhia as preliminares. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual básico de 75%; e (ii) afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Vencido o Relator, que deu provimento parcial para afastar tão somente a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que deu provimento parcial para afastar apenas a qualificadora da multa de ofício no mês de set/2011. Vencido o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que deu provimento parcial em maior extensão, mantendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Vencidos o Relator e o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, os quais, em primeira votação, nos termos do art. 60 do Anexo II do Regimento Interno, davam provimento ao recurso voluntário por aplicação incorreta da sistemática de apuração do ganho de capital na alienação de bem comum do casal. Designada para redigir o voto vencedor, nas matérias em que o Relator restou vencido, a conselheira Andréa Viana Arrais Egypto. O conselheiro José Alfredo Duarte Filho solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Redatora Designada.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Miriam Denise Xavier e Fernanda Melo Leal.

Relatório

ANTONIO FERNANDO DE OLIVEIRA MAIA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 16-73.628/2016, às fls. 1.237/1.282, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos e de rendimentos recebidos classificados indevidamente na DIRPF, em relação aos exercícios 2011 e 2012, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/16, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 15/09/2015 (fl. 1.031), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF INFRAÇÃO: RENDIMENTOS RECEBIDOS NÃO TRIBUTADOS OU CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF O contribuinte omitiu ou classificou indevidamente, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

b) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS INFRAÇÃO: OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal

A multa foi aplicada no percentual de 75%, com base no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, para os fatos geradores entre 01/09/2010 e 31/12/2011, exceto para as infrações (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital) cujos fatos geradores ocorreram em 31.05.2011, 30.06.2011 e 30.09.2011, para as quais foram aplicadas no percentual de 150%, com base no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

A Sra. Telma Romão Maia, CPF 412.550.111-49, cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, foi considerada responsável solidária, com base no art. 124, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN), tendo sido lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1034) e o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária (fls. 1036/1039).

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 60), a que se reporta a descrição dos fatos do Auto de Infração (fl.5), extrai-se o seguinte:

O trabalho de fiscalização teve como objetivo efetuar análise tributária da transação de alienação da participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A, realizada entre o fiscalizado e a empresa Brascan Residential Properties S/A, atual Brookfield Incorporações S/A (CNPJ:07.700.557/0001-84).

A fiscalização constatou que o contribuinte Antônio Fernando de Oliveira Maia e seu sócio, o Sr. Marcelo Martins Borba, alienaram à Brascan Residential Properties S/A, CNPJ 07.700.557/0001-84, por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, 14.823.558 ações ordinárias nominativas da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A, CNPJ 09.041.491/0001-93, representativas de 100% de seu capital votante e total. A aquisição da totalidade das ações da MB Engenharia SPE037 S/A resultou na obtenção de 80% das ações representativas do capital votante e total da empresa MB Engenharia S/A, CNPJ 04.123.616/0001-00. No mesmo instrumento contratual, foi alienado o restante das ações da MB Engenharia S/A, perfazendo o total de 20% de seu capital votante e total, representadas por 400.000 ações ordinárias, de propriedade direta dos mencionados sócios. Tal operação resultou na aquisição, pela compradora, da totalidade das ações representativas do capital votante e total da MB Engenharia S/A, com exceção de 2 (duas) ações que continuaram a ser detidas pelos vendedores.

Após esclarecimento a respeito do valor de alienação e o custo de aquisição das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e da MB Engenharia S/A alienadas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia à Brascan Residential Properties S/A por meio do Contrato de Compra e Venda e outras Avenças celebrado em 17/04/2008, a fiscalização procedeu à análise da apuração de ganho de capital feita pelo contribuinte em relação a esta operação.

Com relação à opção da tributação dos ganhos de capital pelo contribuinte, a fiscalização informou que, conforme Certidão de Casamento, o contribuinte é casado em comunhão parcial de bens com a Sra. Telma Romão Maia (CPF: 412.550.111-49) desde 26/11/1988, e que as ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A alienadas por ele à Brascan Residential Properties S/A foram adquiridas em momento posterior à união e, por conseqüência, são definidas como bens comuns ao casal.

No presente caso, por opção do contribuinte, a tributação referente à alienação das citadas ações foi feita por ele. Tal afirmação fundamenta-se nos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital anexados à sua DAA/2012. Nesses, o Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia informou a alienação da totalidade das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A possuídas pelo casal.

Como as ações alienadas eram bens comuns ao casal, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador fica perfeitamente caracterizado, nos termos do art. 124, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Portanto, como sujeito passivo da obrigação tributária, consubstanciada no Auto de Infração, a Sra. Telma Romão Maia foi cientificada do presente lançamento. Ressalte-se, ainda, que foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 1034).

Após regular processamento, interposta impugnação, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem julgar procedente em parte o lançamento, afastando parte do crédito tributário por entender que o critério utilizado pela fiscalização em relação ao valor de 5.962.946 ações recebidas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia não foi correto, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-73.628, sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. *Na constância da sociedade conjugal, se o casal decide, por sua livre opção, tributar os rendimentos produzidos por bens comuns em nome de apenas um dos cônjuges, esta forma de tributação alcança a totalidade destes rendimentos.*

CRÉDITO CONTÁBIL. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. FATO GERADOR.

A disponibilidade jurídica decorre do simples registro do crédito contábil se, no momento do registro, o beneficiário passa a juridicamente dele dispor, embora ainda não esteja, em suas mãos, os respectivos valores.

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTE DAS PARCELAS

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), não compõem o valor de alienação. Devem ter o tratamento de “juros” e serem oferecidos à tributação à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou, mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. DESPESA COM ASSESSORES FINANCEIROS, JURÍDICOS E CONTÁBEIS PARA A CONSUMAÇÃO DE OPERAÇÕES PREVISTAS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos, o alienante poderá deduzir do valor da alienação a importância paga a título de corretagem incorrida na transação desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente e seja comprovada com documentação hábil e idônea.

Não se equipara a corretagem o valor pago pelo alienante à assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação de operações previstas em contrato de compra e venda de ações.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

Na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

APRECIÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de argüições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

MULTA QUALIFICADA - É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado que o procedimento adotado pelo contribuinte se enquadra nos pressupostos estabelecidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os débitos de qualquer natureza com a União, não liquidados nos devidos prazos, dentre os quais se inclui a multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em observância ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.351/1.399, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após detalhado relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, pugnando preliminarmente pela nulidade por não assistir razão ao fisco quando este afirma que a simples omissão de Telma Romão Maia na apresentação da DAA/2012, combinada com a Declaração apresentada pelo recorrente, constitui opção deste pela tributação integral, pois ambos os cônjuges sempre apresentaram DAA em separado. Demais disso, a omissão de um deles não pode ser convalidada pelo outro, quando consigna formalmente sua opção pela tributação em separado, fato constatado a partir da análise de folhas 1011 e 1021.

Conforme assinala a fiscalização, a noticiada omissão de entrega da DAA teria ocorrido apenas em 2012, ao passo que o lançamento alcança vários períodos a contar de 2010. Portanto, a motivação apresentada não pode (e não deve) servir de base para alteração do polo passivo da obrigação tributária, pois, como assinala o art. 123 do CTN, nem mesmo as convenções particulares podem promover essa alteração.

Além disso, esclarece que essa faculdade (opção) não é dirigida ao fisco, mas sim ao contribuinte que, espontaneamente sua, pode optar pela tributação em separado, onde cada cônjuge apresenta sua própria declaração de rendimentos (como ocorreu in casu), ou, de outro lado, integralmente em nome de qualquer dos cônjuges, apresentando uma única declaração. Transcreve o art. 7º, §2º, do RIR/99. Cita, ainda, orientação emanada pela SRF, por meio do livro “Perguntas e Respostas”, itens 550 e 586. Sendo o cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, foi arrolada como responsável solidária, com espeque no art. 124, da Lei nº 5.172/66. Contudo, no caso em exame não se aplica o instituto da solidariedade, posto que ambos os cônjuges partilham a condição de sujeito passivo da obrigação principal, nos termos do art. 121 deste diploma legal. Cita, ainda, os arts. 6º, II, e 7º do RIR/99, o art. 4º,

da IN SRF nº 15/2001, o art. 22, da IN SRF nº 84/2001, bem como o Acórdão nº 102-46829 (CARF);

Assim sendo, caso considerado válido o lançamento, mister se faz a segregação do valor auçado a título de ganho de capital, de forma que seja imputado ao Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia apenas 50% do valor apurado, nos termos do art. 4º, II, da IN SRF nº 15/2001.

Ainda preliminarmente, aduz ser nulo o lançamento conforme se verifica nos autos a Sra. Telma Romão Maia nem mesmo foi mencionada no MPF, tampouco intimada a justificar os supostos rendimentos omitidos. Diante disso é de se concluir que o procedimento fiscalizatório está maculado pela nulidade, já que o cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia que apresentou DIRPF em separado, teria necessariamente que justificar o motivo da omissão, já que ele, por expressa previsão legal, deveria ter tributado 50% dos aludidos ganhos, mencionando jurisprudência administrativa acerca do tema.

Quanto ao mérito, afirma que a primeira infração identificada pela fiscalização consiste no não oferecimento à tributação do valor de R\$ 15.210.479,39, que corresponde a 50% de R\$ 30.420.958,78, tratado no Segundo Aditivo Contratual como redução do valor mínimo da segunda parcela, sendo R\$ 12.168.383,51 pelas ações da MB Engenharia SPE37 S/A, e R\$ 3.042.095,88 pelas ações da MB Engenharia S/A. Nesse caso o combate ao lançamento leva ao enfrentamento de dois pontos igualmente relevantes, que são: a ausência de rendimentos tributáveis e erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador. Transcreve a Cláusula 2.3 do Segundo Aditivo.

Esclarece que no Contrato de Compra e Venda foi estabelecido (cláusulas 8.1 e 8.4) a obrigação de os vendedores indenizar os compradores por contingências que pudessem ocorrer depois da realização do negócio, o que se verificou de fato em 30.06.2010, levando a repactuação do contrato com a redução do acordado originalmente, não havendo aquisição de renda, mas apenas redução do valor de alienação da empresa (redução de receita), como previsto no Contrato de Compra e Venda.

Não obstante isto, denota-se também que houve erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, uma vez que a data de quitação (ou redução) desta importância ocorreu em 30.06.2010, e não em 30.09.2010, como considerado pela fiscalização. Transcreve a Cláusula 2.4 do Segundo Aditivo (fls. 136 a 185 dos autos).

Caso se admita que a redução do valor do contrato equipara-se a renda para fins de incidência do imposto, ainda assim o lançamento deve ser cancelado por inobservância do aspecto temporal. Cita os arts. 142 e 144 do CTN e jurisprudência deste Tribunal.

Quanto aos encargos (juros) incidentes sobre o valor da alienação, o Contrato de Compra e Venda de ações contempla a incidência de atualização pelo IGPM, acrescida de 8%, como forma de manutenção do valor avençado quando da quitação das parcelas, ou seja, este acréscimo faz parte da correção do valor da venda. Cita o art. 21 da Lei nº 7.713/88, e a cláusula 1.1 do Instrumento Particular Para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças, datado de 13.04.2011 (fls 738/749 dos autos).

Não obstante tratar-se de correção preestabelecida em contato e não por mora do devedor, a fiscalização efetuou o lançamento desta rubrica não como ganho de capital, mas como rendimentos sujeitos à tabela progressiva.

Salienta que o lançamento reporta-se ao art. 123, §6º do RIR, mas que este parágrafo foi inserido no RIR sem embasamento legal e a instituição, modificação ou majoração de tributos não pode ser veiculada por meio de Decreto.

Em relação a glosa de despesas assumidas pelos vendedores com prestadores de serviços contratados para efetivação da venda, no valor de R\$21.560.121,69, embora tenha reconhecido que referidos gastos foram necessários para obtenção da receita, a fiscalização realizou a glosa sumariamente por entender que não poderiam ser deduzidos do valor tributável. Alega que todos os gastos necessários à percepção dos rendimentos devem ser levados em consideração para fins de determinação da base tributável. Cita os artigos 123, §5º do RIR/99, e o art. 6º, III, da Lei nº 8.134/90.

Foi também tratado como omissão de rendimentos o valor de R\$ 48.896.157,20, referente a ações recebidas em permuta. Estes títulos, segundo consta do Acordo de Acionistas firmado em 17.04.2008, não estavam disponíveis em 15.09.2011, data assinalada pela fiscalização como a de ocorrência do fato gerador.

Esclarece que no Primeiro Aditivo consta claramente que a venda da empresa e a restrição à liberação das ações aos vendedores deram-se de forma casada. Ao observar o Contrato de Venda das Ações, cláusula 5.1, alínea “f” (fls. 67/125), a disponibilidade destes títulos mobiliários estaria sujeita a regramento previsto em Acordo de Acionistas, o que demonstra a indisponibilidade da renda no período assinalado. Cita a cláusula 4.1 do referido Acordo (fls. 532/556). Ainda de acordo com o Contrato de Compra e Venda os compradores, ao mesmo tempo em que ofertaram em permuta ações da BRP, exigiram que as mesmas fossem gravadas em alienação fiduciária. Cita a cláusula 8.11 (fls. 67/125) e o Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia (fls. 457/471), ou seja, em outras palavras, 100% das ações encontravam-se indisponíveis para os vendedores, pois mesmo na hipótese de liberação de 20% a partir de 2011 (prevista no Acordo de Acionistas), havia a obrigatoriedade de manter no mínimo 40% alienada fiduciariamente.

Explicita que nos termos do art. 43, do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e as ações recebidas em permuta não poderiam ser livremente comercializadas, sendo na operação de permuta apenas o valor da torna, quando houver, deve ser submetido à tributação. Na permuta a disponibilidade da renda e o acréscimo patrimonial são diferidos para momento futuro e incerto, que somente se perfaz com a efetiva venda e respectivo recebimento. Transcreve trechos de decisões do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, e da ementa de Acórdão do CARF.

No caso vertente, a disponibilidade da renda somente ocorreu no ano de 2014, ocasião em que o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia recebeu o produto da venda das ações e, como era de esperar, promoveu a declaração do imposto, ao que comprovam a DAA exercício 2015. Desse modo, tendo em vista que o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia já havia, antes da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, na pior das hipóteses a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago em homenagem ao que dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 2/96.

Insurge-se quanto a multa qualificada afirmando ter procedido conforme a lei, e, ainda, de acordo com a orientação emanada da Receita Federal, conforme consultas colacionadas.

Ainda que houvesse tributo sobre a operação, o que se admite apenas para fomentar o debate, a definição do momento exato do surgimento da obrigação tributária, nos termos abordados na impugnação, comporta alto grau de indagação, o que, por si só, afasta a natureza de ato doloso.

Quanto a incidência de juros quanto a multa, alega não existir previsão legal acerca desta cobrança, sendo totalmente ilegal e descabível.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade da Autuação, tornando-a sem efeito e, no mérito, a absoluta improcedência do Lançamento.

A Sra. Telma Romão Maia também apresentou Recurso Voluntário, aduzindo as mesmas alegações acima narradas.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator.

Conforme já relatado, o trabalho de fiscalização teve como objetivo efetuar análise tributária da transação de alienação da participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A, realizada entre o fiscalizado e a empresa Brascan Residential Properties S/A, atual Brookfield Incorporações S/A (CNPJ:07.700.557/0001-84).

A fiscalização constatou que o contribuinte Antônio Fernando de Oliveira Maia e seu sócio, o Sr. Marcelo Martins Borba, alienaram à Brascan Residential Properties S/A, CNPJ 07.700.557/0001-84, por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, 14.823.558 ações ordinárias nominativas da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A, CNPJ 09.041.491/0001-93, representativas de 100% de seu capital votante e total. A aquisição da totalidade das ações da MB Engenharia SPE037 S/A resultou na obtenção de 80% das ações representativas do capital votante e total da empresa MB Engenharia S/A, CNPJ 04.123.616/0001-00. No mesmo instrumento contratual, foi alienado o restante das ações da MB Engenharia S/A, perfazendo o total de 20% de seu capital votante e total, representadas por 400.000 ações ordinárias, de propriedade direta dos mencionados sócios. Tal operação resultou na aquisição, pela compradora, da totalidade das ações representativas do capital votante e total da MB Engenharia S/A, com exceção de 2 (duas) ações que continuaram a ser detidas pelos vendedores.

Após esclarecimento a respeito do valor de alienação e o custo de aquisição das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e da MB Engenharia S/A alienadas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia à Brascan Residential Properties S/A por meio do Contrato de Compra e Venda e outras Avenças celebrado em 17/04/2008, a fiscalização procedeu à análise da apuração de ganho de capital feita pelo contribuinte em relação a esta operação.

Com relação à opção da tributação dos ganhos de capital pelo contribuinte, a fiscalização informou que, conforme Certidão de Casamento, o contribuinte é casado em comunhão parcial de bens com a Sra. Telma Romão Maia (CPF: 412.550.111-49) desde 26/11/1988, e que as ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A alienadas por ele à Brascan Residential Properties S/A foram adquiridas em momento posterior à união e, por consequência, são definidas como bens comuns ao casal.

No presente caso, por opção do contribuinte, a tributação referente à alienação das citadas ações foi feita por ele. Tal afirmação fundamenta-se nos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital anexados à sua DAA/2012. Nesses, o Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia informou a alienação da totalidade das ações da MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A possuídas pelo casal.

Como as ações alienadas eram bens comuns ao casal, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador fica perfeitamente caracterizado, nos termos do art. 124, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

RECURSO DE OFÍCIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise da matéria posta nos autos.

Após apresentação da impugnação da autuada, o lançamento fora julgado procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 16-73.628/2016, às e-fls. 1.237/1.282, da 2ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, acima ementado, razão pela qual a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício daquele *decisum*, com arrimo no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008.

Com mais especificidade, a DRJ competente, ora guerreada, em síntese, achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, afastando parte do crédito tributário por alterar o valor tributável referente à infração (omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais) constatada em setembro de 2011, adotando os seguintes fundamentos, *in verbis*:

(...)

Dito de outra forma, havia disponibilidade de renda, apta a ensejar a tributação a título de ganho de capital, em relação ao total de 5.962.946 ações recebidas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia.

Já com relação ao valor destas ações, assiste razão ao impugnante quando afirma que o critério utilizado pela fiscalização não está correto, conforme adiante será descrito.

A data considerada como de ocorrência do fato gerador foi 15.09.2011, mas a autoridade lançadora adotou (fl. 35) o valor atribuído às ações constante do Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças (fls. 628/651), datado de 13.04.2011.

Conforme se verifica na cláusula 1.3 do referido Instrumento (fl. 637), o valor unitário atribuído a cada uma das ações dadas em pagamento aos vendedores como parte da segunda parcela foi de R\$ 8,20 (oito reais e vinte centavos).

Entretanto, embora o Instrumento acima citado tenha sido firmado em abril, o pagamento somente ocorreu em setembro de 2011.

Nos termos da IN SRF 84/2001:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...);II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

Embora o impugnante tenha juntado (fls. 1147) o que denominou “extrato da Bolsa de Valores Mobiliários com valoração para o dia 15 de setembro de 2011”, não é possível identificar o emissor do referido documento. Neste sentido, o documento apresentado não pode ser aceito.

Ao se consultar o sítio eletrônico da BOVESPA (www.bmfbovespa.com.br), e acessar a série histórica de cotações, verifica-se que a cotação da ação (preço médio) para o dia 15.09.2011, foi de R\$ 6,49 (seis reais e quarenta e nove centavos).

Adotando-se a cotação de mercado para a ação em 15.09.2011, cujo valor era de R\$ 6,49, e multiplicando-se pela quantidade de ações recebidas (5.962.946), obtém-se o total de R\$ 38.699.519,54 (6,49 x 5.962.946 = R\$ 38.699.519,54).

*Portanto, altera-se o valor tributável conforme tabela abaixo:
Valor apurado pela fiscalização - Valor apurado no julgamento*

Valor das ações recebidas (R\$) -48.896.161,30 -38.699.519,54

Custo de aquisição (R\$) -1.291.875,70 -1.291.875,70

Valor tributável (R\$) -47.604.285,60 -37.407.643,84

(...)

Como se observa dos autos, ao constituir o Ganho de Capital em relação ao total de 5.962.946 das ações percebidas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, a ilustre autoridade lançadora entendeu por bem adotar o valor atribuído às ações constantes do Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças (fls. 628/651), ou seja, considerou a data do fato gerador o dia 13/04/2011.

Conforme se verifica na cláusula 1.3 do Instrumento encimado (fl. 637), o valor unitário atribuído a cada uma das ações dadas em pagamento aos vendedores como parte da segunda parcela foi de R\$ 8,20. Considerando este valor, o Sr. Fiscal chegou ao valor de R\$ 48.896.161,30 (8,40 x 5.962.946).

Contudo, debruçando-se sobre os autos, verifica-se que embora o Instrumento acima descrito tenha sido firmado em abril, o pagamento apenas ocorreu em setembro de 2011

No que diz respeito à tributação do ganho de capital, especificamente quanto ao valor de alienação, inicialmente cabe transcrever o disposto no art. 19, inc II, da IN SRF 84/2001:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...);

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

Ao analisar o voto condutor da decisão de piso, observa-se que o relator *a quo* adotou a cotação de mercado para a ação na data do efetivo fato gerador, ou seja, em 15/09/2011, obtendo o valor unitário de R\$ 6,49, segundo consulta realizada no sítio eletrônico da BOVESPA.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez demonstrado que o valor apurado pela fiscalização não corresponde a realidade dos fatos, bem como a legislação de regência, concluiu a Delegacia de Julgamento pela correção deste valor para R\$ 38.699.519,54

(5.962.946 x 6,49), em obediência a Instrução Normativa acima mencionada, levando em consideração, corretamente, a data de 15/09/2011, bem como a cotação de mercado.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em irregularidade na decisão levada a efeito pelo julgador de primeira instância, porquanto agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, promovendo a retificação do crédito nos termos encimados.

Em vista do exposto, estando à decisão de primeira instância em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o *decisum* recorrido, nesse ponto, em sua integralidade, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR DE NULIDADE - FALTA DE INTIMAÇÃO DA CÔNJUGE

Preliminarmente, aduz ser nulo o lançamento conforme se verifica nos autos a Sra. Telma Romão Maia nem mesmo foi mencionada no MPF, tampouco intimada a justificar os supostos rendimentos omitidos. Diante disso é de se concluir que o procedimento fiscalizatório está maculado pela nulidade, já que o cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia que apresentou DIRPF em separado, teria necessariamente que justificar o motivo da omissão, já que ele, por expressa previsão legal, deveria ter tributado 50% dos aludidos ganhos, mencionando jurisprudência administrativa acerca do tema.

São os seguintes os pressupostos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que tratam de nulidade.

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos do supracitado artigo 59, uma vez que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal – servidor competente para tal lavratura – perfeitamente identificado em todos esses atos, no decorrer do procedimento fiscal.

Especificamente com relação ao Auto de Infração, há de se constatar, de sua análise às fls. 2 a 56, que todos os requisitos previstos no supracitado artigo 10 do Decreto 70.235/1.972, abaixo transcrito, ao contrário do que alega o impugnante, também foram plenamente observados quando de sua lavratura:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o “Termo de Verificação Fiscal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção dos lançamentos.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Pelo exposto, tem-se, portanto, que a autoridade autuante agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR NULIDADE - MPF

Ainda em sede de preliminar, pugna a contribuinte pela decretação da nulidade do lançamento, por entender haver vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF’s, emitidos em face do fiscalizado, especialmente em razão de não constar o nome da Sra. Telma Romão Maia, a qual fora caracterizada como solidária.

Não obstante compartilhar com o entendimento do recorrente, no sentido de que eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF enseja a nulidade do feito, em casos específicos, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, conforme já manifestamos em inúmeras oportunidades, o certo é que a jurisprudência atual deste Colegiado e, principalmente, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afasta a mácula no lançamento decorrente de

pretensas irregularidades naquele ato, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 1999

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Recurso voluntário negado.” (2ª Turma da CSRF, Processo nº 10280.001818/200355 – Acórdão nº 9202-01.757 – Sessão de 27/09/2011)

Assim, em homenagem à economia processual, nos quedamos ao posicionamento majoritário deste Egrégio Conselho, o qual não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de eventuais irregularidades na emissão do MPF, razão pela qual deixaremos de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

MÉRITO

BEM COMUM - DECLARAÇÃO EM SEPARADO - LANÇAMENTO EM UM DOS CÔNJUGES

A tributação se deu integralmente em relação ao Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, tendo seu cônjuge sido arrolada como responsável solidária, com base no art. 124, da Lei nº 5.172/66.

Por sua vez o contribuinte pugna preliminarmente pela nulidade por não assistir razão ao fisco quando este afirma que a simples omissão de Telma Romão Maia na apresentação da DAA/2012, combinada com a Declaração apresentada pelo recorrente, constitui opção deste pela tributação integral, pois ambos os cônjuges sempre apresentaram DAA em separado. Demais disso, a omissão de um deles não pode ser convalidada pelo outro, quando consigna formalmente sua opção pela tributação em separado, fato constatado a partir da análise de folhas 1011 e 1021.

Conforme assinala a fiscalização, a noticiada omissão de entrega da DAA teria ocorrido apenas em 2012, ao passo que o lançamento alcança vários períodos a contar de 2010. Portanto, a motivação apresentada não pode (e não deve) servir de base para alteração do polo passivo da obrigação tributária, pois, como assinala o art. 123 do CTN, nem mesmo as convenções particulares podem promover essa alteração.

Além disso, esclarece que essa faculdade (opção) não é dirigida ao fisco, mas sim ao contribuinte que, espontaneamente sua, pode optar pela tributação em separado, onde cada cônjuge apresenta sua própria declaração de rendimentos (como ocorreu in casu), ou, de

outro lado, integralmente em nome de qualquer dos cônjuges, apresentando uma única declaração. Transcreve o art. 7º, §2º, do RIR/99. Cita, ainda, orientação emanada pela SRF, por meio do livro “Perguntas e Respostas”, itens 550 e 586. Sendo o cônjuge do Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, foi arrolada como responsável solidária, com espeque no art. 124, da Lei nº 5.172/66. Contudo, no caso em exame não se aplica o instituto da solidariedade, posto que ambos os cônjuges partilham a condição de sujeito passivo da obrigação principal, nos termos do art. 121 deste diploma legal. Cita, ainda, os arts. 6º, II, e 7º do RIR/99, o art. 4º, da IN SRF nº 15/2001, o art. 22, da IN SRF nº 84/2001, bem como o Acórdão nº 102-46829 (CARF);

Assim sendo, caso considerado válido o lançamento, mister se faz a segregação do valor autuado a título de ganho de capital, de forma que seja imputado ao Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia apenas 50% do valor apurado, nos termos do art. 4º, II, da IN SRF nº 15/2001.

Primeiramente cabe esclarecer que, conforme relatado, a matéria em questão foi aduzida pelo contribuinte de maneira preliminar, no entanto, por se confundir com o mérito, será analisada nesta oportunidade. Feita essa ponderação, passamos ao enfrentamento da demanda.

Pois bem.

O recorrente não contestou o fato de que era casado ao tempo da alienação das participações societárias. Ressalte-se que consta da fl. 891 dos autos cópia da Certidão de Casamento na qual se constata que o contribuinte casou sob o regime de comunhão parcial de bens.

O regime de comunhão parcial de bens importa a comunicação de todos os bens adquiridos na constância da sociedade conjugal, sendo que a propriedade e posse dos bens são comuns, ainda que seja adquirido em nome de um dos cônjuges apenas. Entende-se que os bens adquiridos na constância da sociedade conjugal a título oneroso presumem-se advindos do esforço comum do casal, sendo o patrimônio do casal composto por todos os bens móveis e imóveis comuns.

O art. 1.660, do Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002), é claro quanto ao que é incluído no regime de comunhão parcial, destacando-se, com relação ao caso que ora se aprecia, o inciso I, que se reproduz a seguir, *in verbis*:

Art. 1.660. Entram na comunhão:

I - os bens adquiridos na constância do casamento por título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

Observa-se que essas determinações constantes no atual Código Civil já estavam previstas no Código anterior aprovado pela Lei n.º 3.071, de 1º de janeiro de 1916, segundo se verifica abaixo:

Art. 271. Entram na comunhão:

I – os bens adquiridos na constância do casamento por título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

Verificado que a propriedade é comum, resta saber quem seria o sujeito passivo do imposto de renda incidente sobre ganhos de capital apurado na alienação das participações societárias.

Em se tratando de contribuintes casados, a declaração de rendimentos pode ser apresentada em separado ou, opcionalmente, em conjunto. No caso de declaração em separado, cabe transcrever os art. 6º e 7º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º): I - cem por cento dos que lhes forem próprios;

II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.(grifo nosso)

Art. 7º Cada cônjuge deverá incluir, em sua declaração, a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns.

§ 1o O imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos produzidos pelos bens comuns deverá ser compensado na declaração, na proporção de cinquenta por cento para cada um dos cônjuges, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

§ 2o Na hipótese prevista no parágrafo único do artigo anterior, o imposto pago ou retido na fonte será compensado na declaração, em sua totalidade, pelo cônjuge que declarar os rendimentos, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

§ 3o Os bens comuns deverão ser relacionados somente por um dos cônjuges, se ambos estiverem obrigados à apresentação da declaração, ou, obrigatoriamente, pelo cônjuge que estiver apresentando a declaração, quando o outro estiver desobrigado de apresentá-la.

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a regra geral para os rendimentos produzidos pelos bens comuns é a tributação de 50% em nome de cada um dos cônjuges (art. 6º, inciso II). Observa-se também, o parágrafo único do art. 6º permite, **opcionalmente**, que os rendimentos produzidos pelos bens comuns sejam tributados integralmente por um dos cônjuges. Mesmo o art. 4º, da IN SRF 15/2001, também citado pelo recorrente, traz esta ressalva em seu parágrafo único:

Art. 4º Os rendimentos comuns produzidos por bens ou direitos, cuja propriedade seja em condomínio ou decorra do regime de casamento, são tributados da seguinte forma:

(...)

II - na propriedade em comunhão decorrente de sociedade conjugal, inclusive no caso de contribuinte separado de fato, a tributação, em nome de cada cônjuge, incide sobre cinquenta por cento do total dos rendimentos comuns; (...)

Parágrafo único. No caso do inciso II, os rendimentos são, opcionalmente, tributados pelo total, em nome de um dos cônjuges.

Nesse aspecto, cabe destacar os esclarecimentos trazidos pelo sítio da Receita Federal, no perguntas e respostas Imposto de Renda da Pessoa Física, acerca da tributação do ganho de capital na alienação de bens comuns decorrentes do regime de casamento, *in verbis*:

590 Como devem ser consideradas as alienações efetuadas pelos cônjuges, para fins de tributação dos ganhos de capital?

*As transações efetuadas na constância da sociedade conjugal em regime de comunhão universal ou parcial de bens comuns têm o seguinte tratamento, para efeito de tributação: cada cônjuge deve considerar 50% do ganho de capital. **Opcionalmente** o total do ganho de capital pode ser tributado por um dos cônjuges, exceto quando se tratar de bens incomunicáveis, caso em que cada um deve tributar o valor que lhe cabe.(g.n.)*

Atenção:

*Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo. Apenas a tributação do ganho apurado é que deve ser feita na razão de 50% para cada cônjuge ou, **opcionalmente**, 100% em um dos cônjuges.(Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 22)(grifamos)*

Conforme extrai dos dispositivos encimados, conclui-se que nas alienações de bens comuns, o ganho de capital será apurado em relação ao bem como um todo, devendo a tributação ser feita na razão de 50% para cada cônjuge. **Cabendo ainda, a OPÇÃO, entenda-se: por escolha/faculdade do contribuinte, a tributação de 100% em um dos cônjuges.**

No caso em concreto, conforme a fiscalização afirmou, a Sra. Telma Romão Maia não apresentou a DIRPF 2012 (ano-calendário de 2011). Por outro lado, na DIRPF 2012 do Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia foi informada a alienação da totalidade das ações das empresas MB Engenharia SPE037 S/A e MB Engenharia S/A possuídas pelo casal.

Cumprе esclarecer que a não apresentação de declaração é um mero descumprimento de obrigação acessória, podendo ser punível com aplicação de multa regulamentar.

Fazendo uma análise do lançamento fiscal, verifica-se que o ganho de capital apurado foi calculado sobre o valor total na venda da participação societária em questão.

Seguindo na análise dos cálculos, constata-se também que o Imposto de Renda lançado foi calculado sobre esse o valor da totalidade do ganho de capital. Portanto, assiste razão ao Recorrente ao dizer que o Auditor Fiscal não calculou o imposto na razão de 50% (cinquenta por cento) para cada cônjuge.

Como a Declaração de Ajuste Anual é feita de forma separada, mesmo que no ano-calendário em questão não tenha um dos cônjuges apresentado a DAA (obrigação acessória), da mesma forma não consta como dependente naquela apresentada, assim caberia a

tributação do imposto de renda de apenas 50% (cinquenta por cento) sobre o ganho de capital da venda das ações pertencentes à sociedade conjugal na fração ideal equivalente a 50% (cinquenta por cento) para cada cônjuge.

Como se vê do lançamento, não foi aplicada a sistemática correta para a apuração do ganho de capital na alienação do bem do casal, em que foi perfectibilizado em nome de um dos sujeitos passivos, qual seja, o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia, com a incidência do Imposto de Renda sobre a totalidade do montante apurado a título de ganho de capital, razão porque constata-se nitidamente o equívoco da fiscalização na aplicação da base de cálculo tributável.

Repiso, os fundamentos da autoridade fiscal e dos julgadores de primeira instância de que por não ter a Sra. Telma Romão Maia apresentado DAA para o exercício 2012, teria o Sr. Antonio optado pela totalidade do ganho de capital, o que pelo exposto encimado, não traduz a realidade da melhor forma, uma vez que a entrega da Declaração trata-se de obrigação acessória, não dando ensejo ao fundamento da Fazenda Nacional.

Só a título de exemplo, o Sr. Antonio também poderia não ter entregue a Declaração para o ano em questão, e nesse caso, não caberia ao fiscal "escolher" em quem lançar, devendo observar os preceitos legais acima transcritos.

Na esteira desse entendimento, impõe-se acolher a argumentação do contribuinte, no sentido da irregularidade do procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento, impondo seja decretada a insubsistência do feito, nos termos encimados.

DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO

Uma vez vencido em relação à tese acima sustentada, passível, em nosso entendimento, de decretar a improcedência do lançamento, mister se faz adentrar às demais questões de mérito suscitadas pelos contribuintes, senão vejamos.

DA TRIBUTAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO DO PREÇO NOS TERMOS DO 2º ADITIVO CONTRATUAL

Relativamente a este ponto, suscita o contribuinte que a primeira infração identificada pela fiscalização consiste no não oferecimento à tributação do valor de R\$ 15.210.479,39, que corresponde a 50% de R\$ 30.420.958,78, tratado no Segundo Aditivo Contratual como redução do valor mínimo da segunda parcela, sendo R\$ 12.168.383,51 pelas ações da MB Engenharia SPE37 S/A, e R\$ 3.042.095,88 pelas ações da MB Engenharia S/A. Nesse caso o combate ao lançamento leva ao enfrentamento de dois pontos igualmente relevantes, que são: a ausência de rendimentos tributáveis e erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador. Transcreve a Cláusula 2.3 do Segundo Aditivo.

Insurge-se a contribuinte contra o entendimento fiscal, aduzindo que no Contrato de Compra e Venda foi estabelecido (cláusulas 8.1 e 8.4) a obrigação de os vendedores indenizarem os compradores por contingências que pudessem ocorrer depois da realização do negócio, o que se verificou de fato em 30.06.2010, levando a repactuação do contrato com a redução do acordado originalmente, não havendo aquisição de renda, mas apenas redução do valor de alienação da empresa (redução de receita), como previsto no Contrato de Compra e Venda.

Não obstante as substanciais razões de fato e de direitos arguidas pelo recorrente, seu insurgimento, contudo, não tem o condão de prosperar, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Destarte, na esteira dos preceitos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a “renda”, fato gerador do imposto objeto da autuação se caracteriza como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrentes de proventos de qualquer natureza, dentre outros, como segue:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, em seu artigo 2º, *caput*, assim estabelece:

“Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão [\(Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º\).](#)

§1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor [\(Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45\).](#)

§2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no [art. 85 \(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º\).](#)”

Na hipótese dos autos, consoante restou muito bem delineado pelo fiscal autuante, o contribuinte fora tributado em razão da compensação, procedida em 2010, de débitos dos vendedores, nos termos dos próprios instrumentos negociais formalizados pelas partes e constantes dos autos, onde ficou devidamente consignado que do preço mínimo a ser pago pelo negócio, seriam deduzidos os créditos possuídos pela MB Engenharia em face de Marcelo, Fernando e partes a eles relacionadas.

A propósito da matéria, a autoridade julgadora de primeira instância se manifestou com bastante propriedade, motivo pelo qual peço vênia para transcrever excerto do Acórdão recorrido e adota-lo como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

Passando-se ao caso concreto, verifica-se que o impugnante, juntamente com seu sócio, era detentor de participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A.

A fiscalização constatou que o contribuinte Antônio Fernando de Oliveira Maia e seu sócio, o Sr. Marcelo Martins Borba, alienaram à Brascan Residential Properties S/A, CNPJ 07.700.557/0001-84, por meio do contrato de compra e venda de ações e outras avenças celebrado em 17/04/2008, 14.823.558 ações ordinárias nominativas da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A, CNPJ 09.041.491/0001-93, representativas de 100% de seu capital votante e total. A aquisição da totalidade das ações da MB Engenharia SPE037 S/A resultou na obtenção de 80% das ações representativas do capital votante e total da empresa MB Engenharia S/A, CNPJ 04.123.616/0001-00. No mesmo instrumento contratual, foi alienado o restante das ações da MB Engenharia S/A, perfazendo o total de 20% de seu capital votante e total, representadas por 400.000 ações ordinárias, de propriedade direta dos mencionados sócios. Tal operação resultou na aquisição, pela compradora, da totalidade das ações representativas do capital votante e total da MB Engenharia S/A, com exceção de 2 (duas) ações que continuaram a ser detidas pelos vendedores.

Em decorrência da referida alienação, cujo contrato foi celebrado em 17.04.2008, o contribuinte, que possuía 50% das ações negociadas, receberia a importância de R\$ 20.000.000,00 referentes à primeira parcela (em 2008). Estava previsto, ainda, o recebimento de mais duas parcelas, sendo que a terceira somente seria paga se houvesse redução no valor da segunda parcela, cuja previsão de recebimento era em 30.04.2011.

Mas o valor exato da segunda parcela era desconhecido no momento da contratação, já que dependia do resultado da aplicação da fórmula abaixo, cujos componentes estavam vinculados a eventos futuros (vide cláusula 2.4, às fls. 76/77). [...]

Embora o valor da segunda parcela fosse desconhecido, a cláusula 2.6 (fl. 83) estipulava um valor mínimo, a ser pago em 30.04.2011, de R\$164.000.000,00 (R\$82.000.000,00 referentes ao contribuinte), permitindo inclusive aos alienantes apurar, em 2008, o ganho de capital. [...]

Com a celebração, em 13.08.2010, do Segundo Aditivo ao Contrato de Compra e Venda, a fórmula para apuração da segunda parcela foi modificada, nos termos da cláusula 1.2.1 (fl. 142):

[...]

Com a cláusula 1.3, abaixo reproduzida, do Segundo Aditivo, foi acrescentado mais um abatimento, no montante de R\$ 30.420.958,78:

[...]

Só para resumir, com o Segundo Aditivo, o cálculo da 2ª parcela da venda objeto da presente análise passou a ser:

Segunda Parcela = [EBTIDA MB x 5,5] – [Dívida Líquida MB] – [Dívida Líquida Brookfield MB Econômico] – [Pagamento Postergado] – [Desembolso Inicial Atualizado] – [Segundo Desembolso Atualizado] - [Terceiro Desembolso Atualizado] – R\$ 30.420.958,78 (atualizados até 30.04.2011).

Estes R\$ 30.420.958,78, como se verá adiante, correspondem à dívida dos vendedores junto à empresa MB Engenharia.

*Com o Segundo Aditivo também houve modificação no cálculo do Valor Mínimo (chamado de Preço Mínimo na cláusula 2.3, à fl.150) **prevendo-se a dedução dos créditos com partes relacionadas.***

[...]

Nos termos da cláusula 2.3.1, o valor acima (R\$ 29.872.221,51) atualizado até 30.06.2010, passou a ser de R\$ 30.420.958,78:

[...]

A cláusula 2.3 do Segundo Aditivo, como visto acima, menciona que os créditos com partes relacionadas são créditos possuídos pela empresa (MB Engenharia) em face dos vendedores, dentre os quais se encontra o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia. Nesta cláusula é citado o Anexo 10.

A fiscalização autuou o Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia em função da compensação, ocorrida em 2010, de dívida possuída pelos vendedores. Neste sentido, vale a pena transcrever o contido nas fls. 43/44 dos autos:

[...]

*Em outras palavras, as cláusulas do Segundo Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avencas transcritas acima estabeleceram a **redução do valor da 2ª parcela do preço mediante compensação dos valores devidos pelos alienantes à MB Engenharia S/A.(grifos originais)** O lançamento feito na contabilidade da adquirente não deixa qualquer dúvida sobre o fato de que a compensação citada acima ensejou redução da quantia a ser paga na 2ª parcela: foi feito um débito na conta de aquisição de investimento (conta do passivo) e um crédito na conta de empréstimo a partes relacionadas (conta do*

ativo), em 30/09/2010. O cálculo da Segunda Parcela, conforme documento intitulado Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças firmado entre Compradora e Vendedores em 29.03.2011, trata o referido valor como “Antecipação do preço conforme segundo aditivo”, e o subtrai, juntamente com os valores pagos referente à Primeira Parcela, do valor real da alienação das ações, resultado da aplicação da fórmula prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, celebrado entre as partes em 17/04/2008.

A insurgência do impugnante no sentido de que houve simples redução no valor de alienação, em razão da obrigação dos vendedores de indenizar os compradores por contingências verificadas após a realização dos negócios, não merece guarida.

A fiscalização partiu do pressuposto da veracidade das cláusulas contidas no contrato de compra e venda.

E no contato celebrado consta expressamente que do preço mínimo seriam deduzidos créditos possuídos pela MB Engenharia em face de Marcelo, Fernando e partes a eles relacionadas. Não é razoável se imaginar que este trecho foi inserido por equívoco no contrato.

O impugnante também alega (fls. 1065/1066) que na cláusula 2.3 do Segundo Aditivo (celebrado em 13.08.2010) os créditos com partes relacionadas estão definidos como perdas identificadas na MB Engenharia. Entretanto, esta informação diverge do contido no item 1 do Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças (fls. 670/673) que traz a seguinte afirmação: A Compradora informa que não apurou nenhuma perda relevante no período. Atente-se que este Instrumento é mais recente, eis que firmado entre Compradora e Vendedores, em 29.03.2011, portanto, celebrado em data posterior ao 2º Aditivo. Transcreve-se, abaixo, o citado item:

[...]

Também não merece prosperar a alegação do impugnante de que nos lançamentos da conta “Créditos com Partes Relacionadas” não existe menção ao nome dos vendedores e por este motivo está afastada a tese de abatimento do valor da 2a. parcela de dívidas a estes vinculadas. Senão vejamos.

Nos termos do pronunciamento do Ibracon podem-se definir partes relacionadas como:

“Entidades, físicas ou jurídicas, com as quais uma companhia tenha possibilidade de contratar, no sentido lato deste termo, em condições que não sejam as de comutatividade e independência que caracterizam as transações com terceiros alheios à companhia, ao seu controle gerencial ou qualquer outra área de influência.”

Da conceituação acima pode-se extrair que tanto uma pessoa jurídica como pessoa física podem ser consideradas partes relacionadas.

O fato de não conter nos lançamentos os nomes dos vendedores também não desabona a tese da fiscalização. Os nomes adotados pela contabilidade, por si só, não são capazes de traduzir a real natureza dos lançamentos. O que dizer, por exemplo, de um lançamento denominado “quitação de saldo das vagas de garagem 2 e 3 – apto. 203” ?

*Portanto, quisesse o impugnante fazer valer suas alegações, bastaria ter apresentado junto com a impugnação as demonstrações contábeis referentes à conta sob comento, acompanhadas dos respectivos documentos probatórios, de modo que ficasse provado, **de forma irrefutável**, que referidas transações não beneficiaram as pessoas físicas dos sócios, ou seja, que não era dívida dos sócios ao contrário do afirmado na cláusula 2.3 do Segundo Aditivo contratual.*

Ainda, como bem lembrou a fiscalização, o cálculo da Segunda Parcela, conforme documento intitulado Instrumento Particular de Fixação de Parcelas Contratuais e Outras Avenças (fls. 670/673) firmado entre Compradora e Vendedores, em 29.03.2011, trata o referido valor, em seu Anexo I, como “Antecipação do preço conforme segundo aditivo”, e o subtrai, juntamente com os valores pagos referente à Primeira Parcela, do valor real da alienação das ações, resultado da aplicação da fórmula prevista no Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, celebrado entre as partes em 17/04/2008.

Dos dispositivos contratuais acima transcritos, resta claro que o preço de venda das participações societárias estava sujeito a ajuste e somente poderia ser determinado, definitivamente, após o seu recebimento. Do valor mínimo estipulado para pagamento em 30.04.2011 seriam abatidos o valor atualizado correspondente à primeira parcela e o montante de R\$ 30.420.958,78.

Desse modo, a dedução dos créditos com partes relacionadas diminuiu o valor a receber da segunda parcela ocorrido em 2011, configurando-se como pagamento de parte do preço.

Diante de todo o acima exposto, entendo que em 30/09/2010, data adotada pela fiscalização como a da ocorrência do fato gerador, o impugnante possuía disponibilidade jurídica sobre o montante de R\$ 15.210.479,39 (metade dos R\$30.420.958,78 lançados na contabilidade da empresa Brookfield Incorporações S/A), que foram abatidos na 2ª parcela do preço.

Determina o artigo 116, do CTN, que, salvo disposição de lei em contrário, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador, e existentes os seus efeitos, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Em complementação, o artigo 117, dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos

condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Tais dispositivos também dispõem que, tratando-se de situação de fato, ocorre o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Ainda, disponibilidade jurídica não se confunde com disponibilidade econômica. Ao se referir à disponibilidade econômica ou jurídica, o legislador entendeu que o fato gerador pode se dar quando houver o pagamento ou simplesmente o crédito.

A disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor do qual o beneficiário passa a juridicamente dispor, embora ainda não esteja em suas mãos. Já a disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor, que se soma ao patrimônio do beneficiário. É a disponibilidade de fato, efetiva.

No caso, houve a disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo no patrimônio do contribuinte, e a referida disponibilidade somente veio a ocorrer em setembro de 2010, quando dos lançamentos contábeis de baixa da dívida dos sócios junto à empresa. Correta, portanto, a data considerada pela fiscalização como de ocorrência do fato gerador.

Quanto a considerar os R\$15.210.479,39 como valor sujeito a ganho de capital e não rendimentos sujeitos ao ajuste, deve ser visto que o pagamento da dívida dos vendedores pelo comprador está vinculado a uma operação de alienação de participação societária onde o valor de venda foi superior ao custo de aquisição, sujeita, portanto a ganho de capital. O pagamento por meio de quitação de dívida foi mais uma forma encontrada, ao lado do pagamento em espécie e do pagamento em ações, da quitação do preço, não tendo o condão de mudar a natureza jurídica dos rendimentos, que neste caso estão sujeitos a ganho de capital.

De forma diversa ocorreria, por exemplo, se as pessoas físicas dos vendedores tivessem prestado serviços a uma pessoa jurídica, e esta, ao invés de efetuar um pagamento diretamente aos prestadores do serviço, quitasse dívidas dos primeiros junto a terceiros. Neste caso, os rendimentos, configurados pelo pagamento da dívida, estariam sujeitos ao ajuste anual.

Dado o exposto, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização de considerar ocorrido ganho de capital em 2010, razão pela qual julgo improcedente a impugnação quanto a esta parte. [...]"

Extrai-se daí que a conduta da autoridade lançadora, corroborada pelo julgador de primeira instância, especialmente em relação à data da ocorrência do fato gerador admitida por ocasião do lançamento, encontram-se em compasso com a legislação de regência, não se cogitando na improcedência do feito, como pretende fazer crer o contribuinte.

DOS JUROS INCIDENTES SOBRE O VALOR DA ALIENAÇÃO

Consoante se positiva dos autos, a fiscalização tributou como omissão de rendimentos recebidos a título de juros o valor de R\$ 4.944.207,39. A autoridade fiscal, após explicação dos fatos (fls. 52/54) chegou à conclusão de que os juros incidentes sobre o valor da Segunda Parcela (que totalizou R\$ 9.888.414,78 para os dois vendedores), constava incluído e totalmente absorvido no primeiro pagamento (da 2ª parcela) ocorrido em maio de 2011. Quanto à Segunda Parcela vale a pena repetir o contido no Termo de Verificação Fiscal (fl. 47):

[...]

Quanto ao valor de alienação, verifica-se que o contribuinte informou em seus demonstrativos o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas. Tal quantia é basicamente o montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes, conforme pode ser verificado por meio dos comprovantes de pagamentos apresentados pela empresa adquirente das ações. Isso significa que:

- Não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, as quantias recebidas em ações (R\$ 48.896.157,20) e os montantes pagos a terceiros por conta e ordem dos alienantes (no caso do contribuinte, metade dos R\$ 21.560.121,69);

- Foram, por outro lado, incluídos como valor de alienação, nos citados demonstrativos, o montante recebido a título de juros (Em relação ao contribuinte, metade de R\$ 9.888.414,78). [...]

No entendimento da fiscalização, o contribuinte deveria ter incluído como valor de alienação a parte recebida em ações e as quantias pagas a terceiros por determinação dos alienantes. **Já a parcela referente aos juros deveria ter sido oferecida à tributação como rendimento tributável sujeito ao ajuste anual.**

Em sua defesa inaugural, relativamente aos encargos (juros) incidentes sobre o valor da alienação, o contribuinte suscita que o Contrato de Compra e Venda de Ações contempla a incidência de atualização pelo IGPM, acrescida de 8%, como forma de manutenção do valor avençado quando da quitação das parcelas, ou seja, este acréscimo faz parte da correção do valor da venda, tratando-se de correção preestabelecida em contrato e não por mora do devedor.

A fazer prevalecer seu entendimento, alega, ainda, que o lançamento reporta-se ao art. 123, §6º do RIR, o qual teria sido inserido no RIR/99 sem embasamento legal, tendo em vista que a instituição, modificação ou majoração de tributos não pode ser veiculada por meio de Decreto, argumentos que, igualmente, não merecem guarida, senão vejamos.

Destarte, no que tange à análise de ilegalidades e/ou inconstitucionalidades de leis, como é de conhecimento daqueles que lidam com o processo administrativo fiscal, não cabe a esta instância de julgamento se pronunciar sobre a matéria. Em verdade, às autoridades julgadoras, simplesmente incumbe verificar se houve uma correta aplicação da lei ao fato gerador, isto é, se efetivamente ocorreu a perfeita subsunção do fato à norma jurídica.

É o que se verifica na hipótese dos autos, onde, no tocante à apuração do ganho de capital, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, ao tratar dos “Ganhos de Capital na Alienação de Bens ou Direitos”, assim dispõe:

*Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).
§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida. (...).*

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, ao regulamentar a matéria, com mais especificidade tratando da apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, estabelece o seguinte:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Em relação ao “Valor de Alienação”, o Decreto nº 3.000, de 1999, prescreve o que segue:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.” (grifos acrescidos)

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao normatizar o dispositivo legal citado e transcrito, no art. 19, § 3º, esclarece que “**os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação**, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, **não compõem o valor de alienação**, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual”.

Na esteira dos preceitos legais acima transcritos, notadamente o § 6º, do artigo 123, do Decreto nº 3.000, de 1999, e dos esclarecimentos inscritos no § 3º, do artigo 19,

da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, conclui-se que qualquer importância paga a título de reajuste das parcelas, inclusive a título de juros, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada por meio do Recolhimento Mensal Obrigatório (se recebida de pessoa física) ou na Fonte (se recebida de pessoa jurídica), e na Declaração de Ajuste Anual. Frise-se que, mesmo na hipótese de não haver sido efetuada a retenção do imposto de renda na fonte, deverá o contribuinte apresentar a apuração definitiva do imposto de renda na Declaração de Ajuste Anual, conforme orienta o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25/09/2002), o que não fora observado pelo recorrente, razão da autuação neste item, impondo seja mantido o lançamento na forma constituída.

DA GLOSA DAS DESPESAS

Ainda relativamente ao recebimento da 2ª parcela, o fiscal autuante constatou que o contribuinte informou nos demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas e que tal quantia corresponde ao montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes. Isso significa que não foram incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, os montantes pagos a terceiros por conta e ordem dos alienantes (no caso do contribuinte, metade dos R\$ 21.560.121,69), referentes a despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações.

Irresignada com o entendimento da fiscalização, o contribuinte pretende seja afastada aludida imputação fiscal, sob o argumento de que todos os gastos necessários à percepção dos rendimentos devem ser levados em consideração para fins de determinação da base tributável.

Mais uma vez, o inconformismo do contribuinte não tem o condão de macular a exigência fiscal, a qual deve ser mantida em sua plenitude, senão vejamos.

Destarte, os preceitos contidos no § 5º do artigo 123, do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, contempla/possibilita exclusivamente a dedução da importância paga a título de corretagem do valor da alienação do bem ou direito, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente, como segue:

Seção III Valor de Alienação

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único): [...]

§ 5º O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente. [...]

No mesmo sentido, os artigos 17, I, “c” e 19, § 4º da IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, dispõe o seguinte:

“Valores computáveis como custo

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

[...] c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;

[...]

Valor de Alienação

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...] § 4º O valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação e, quando se tratar de venda a prazo, com diferimento da tributação, a dedução far-se-á sobre o valor da parcela do preço recebida no mês do pagamento da referida corretagem. [...]

Constata-se dos dispositivos legais retromencionados que o legislador foi por demais enfático ao autorizar tão somente os valores pagos a título de corretagem, pela intermediação do negócio, da base de cálculo na apuração do ganho de capital.

Ao admitir a exclusão da base de cálculo do ganho de capital as pretensas despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações, teríamos que interpretar o § 5º do artigo 123, do RIR/1999, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária.

Com efeito, nos termos do § 5º do artigo 123, do RIR/1999, não compõe a base de compõe a base de cálculo do ganho de capital os valores pagos a título de corretagem, uma vez observadas as condicionantes inscritas na legislação de regência, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras importâncias, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do “benefício” em comento, ou mesmo afastar os requisitos legais para tanto.

Não bastasse isso, mister registrar que o fato de aludidas deduções estarem ou não inseridas nos contratos particulares firmados entre as partes, não tem o condão de produzir qualquer efeito perante ao Fisco, por vincular tão somente os contratantes e não terceiros, como a autoridade fazendária, especialmente estando ausente qualquer dispositivo legal que abarque o procedimento adotado pelo recorrente.

Nesse sentido, tendo o contribuinte deduzindo indevidamente do cálculo do imposto devido em razão do ganho de capital auferido na alienação sob análise, os valores das despesas incorridas pelos vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação das operações previstas no Contrato de Compra e Venda de Ações, sem qualquer fundamento legal, impondo a manutenção do feito.

PERMUTA - ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA

Ainda com relação ao recebimento da 2ª parcela, a fiscalização constatou que o contribuinte informou nos demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital o total de R\$ 138.937.560,20 referente à venda das ações das duas empresas e que tal quantia corresponde ao montante recebido em moeda corrente por cada um dos alienantes. Entretanto, não foram

incluídos como valor de alienação, nos demonstrativos de apuração de ganhos de capital apresentados pelo contribuinte, as quantias recebidas em ações, que, segundo cálculos efetuados pela autoridade lançadora, somou R\$ 48.896.157,20.

O contribuinte recebeu um total de 5.962.946 de ações, conforme demonstra o documento de fl. 761.

Em sua peça recursal, o contribuinte alega que estas ações não estavam disponíveis em 15.09.2011, data assinalada pela fiscalização como a de ocorrência do fato gerador.

O contribuinte argumenta que pelo Contrato de Venda das Ações, a disponibilidade destes títulos mobiliários estaria sujeira a regramento previsto em Acordo de Acionistas, o que demonstra a indisponibilidade da renda no período assinalado. Alega também, que no Primeiro Aditivo consta claramente que a venda da empresa e a restrição à liberação das ações aos vendedores deram-se de forma casada.

Informa ainda o recorrente que de acordo com o Contrato de Compra e Venda os compradores, ao mesmo tempo em que ofertaram em permuta ações da BRP, exigiram que as mesmas fossem gravadas em alienação fiduciária. Em outras palavras, 100% das ações encontravam indisponíveis para os vendedores, pois mesmo na hipótese de liberação de 20% a partir de 2011, havia a obrigatoriedade de manter no mínimo 40% alienada fiduciariamente nos termos do Instrumento Particular de Alienação Fiduciária em Garantia.

O contribuinte acrescentou que como as ações recebidas em permuta não poderiam ser livremente comercializadas, não havia disponibilidade econômica ou jurídica, o que somente ocorreu no ano de 2014, ocasião em que o impugnante recebeu o produto da venda e promoveu a declaração do imposto. Desse modo, tendo em vista que o impugnante já havia, antes da autuação, realizado a alienação das ações e efetivado o pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido, na pior das hipóteses a fiscalização deveria ter deduzido o valor do imposto pago.

Em função das argumentações acima expostas serão tecidas adiante, as seguintes considerações.

Em primeiro lugar deixe-se claro que não se trata de operação de permuta como quer fazer crer o impugnante. Já foi demonstrado neste voto, que o recebimento pelos vendedores por meio de ações conferidas pelo comprador **compôs parte do preço da operação de compra e venda.**

Embora o caso que ora se examina **não se trate de permuta**, vale a pena trazer a lume as lições de Silvio Rodrigues sobre o tema, no seu livro Direito Civil, Ed. Saraiva, 22ª edição:

Sua índole é a mesma da compra e venda e difere desse contrato apenas porque nele a prestação de uma das partes consiste em dinheiro, o que não se dá na troca, em que as prestações dos permutantes são em espécie. Essa identidade de natureza decorre do fato de o contrato de compra e venda ser espécie do contrato de troca.

E mesmo que se tratasse de permuta, o que, repita-se, não é o caso, estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem alienação a qualquer título, inclusive permuta (art. 3º, I, IN SRF 84/2001).

O fato de parte do pagamento ser em ações não desfigura o contrato de compra e venda, mormente quando a parte recebida em dinheiro representa o maior valor. Neste sentido as lições de Pontes de Miranda em sua obra Tratado de Direito Privado –Parte Especial, Ed. Bookseller, 1ª edição:

O comprador presta o preço. Sem preço, não há compra-e-venda, posto que possa haver preço sem que o contrato seja de compra-e-venda.

Quando se promete, em negócio bilateral, em que há contraprestação em dinheiro, fundo de empresa ou estabelecimento, ou outro patrimônio, há compra-e-venda.

(...)

Se a contraprestação é parte em dinheiro e parte um outro bem vendível, tem-se de indagar qual à parte de maior valor, para que se saiba se o caso é de compra-e-venda, ou é de troca. Se não há meio para se dizer qual o que vale mais, o contrato é contrato misto de compra-e-venda e de troca.

(...)

Nas espécies em que há contraprestação em dinheiro e noutro bem, é de relevância saber-se qual o valor que prevalece, porque a resolução por inadimplemento não pode ser por falta do que é secundário. A interpretação do negócio jurídico é que há de dar a resposta exata.

Basta lembrar que no caso que ora se examina, mesmo que considerado apenas a 2ª parcela do pagamento, ou seja, desconsiderado o adiantamento pago em 2008, foram depositados para o contribuinte em dinheiro, somente no mês de maio e junho de 2011, R\$138.937.560,20 (cento e trinta e oito milhões, novecentos e trinta e sete mil, quinhentos e sessenta reais e vinte centavos) valor este muito superior ao recebimento em ações.

Em resumo, trata-se indubitavelmente de contrato de compra e venda, não havendo o que se falar em permuta.

Outra alegação do fiscalizado diz respeito ao fato de que as ações recebidas pelos vendedores não estavam completamente disponíveis em 2011 em função:

a) do regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação destas ações estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011;

b) da alienação fiduciária de 40% das ações.

Com relação à alienação fiduciária são tecidas as seguintes considerações:

Por ser pertinente, são transcritos os dispositivos abaixo, contidos na Lei 10.406/2002 (Código Civil):

Da Propriedade Fiduciária

Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1o Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

Como leciona Silvio Venosa no seu livro Direito Civil, vol. 5., 3ª ed., Atlas:

Na alienação fiduciária ocorre tradição ficta da coisa. A transcrição do contrato no Registro de Títulos e Documentos é essencial para prevalecer com relação a terceiros.

Registre-se que a alienação fiduciária é utilizada nos negócios onde aquele que visa adquirir um bem móvel, busca recursos de terceiros para esta aquisição, transferindo para o credor o domínio deste bem. Neste sentido, os ensinamentos de Sílvio Rodrigues, no seu livro Direito Civil, 27ª ed., Saraiva:

A alienação fiduciária em garantia é o negócio jurídico mediante o qual o adquirente de um bem transfere o domínio do mesmo ao credor que emprestou o dinheiro para pagar-lhe o preço, continuando entretanto o alienante a possuí-lo pelo constituto possessório, resolvendo-se o domínio do credor quando for pago de seu crédito

Tendo em vista o acima exposto, pode-se dizer que ainda que se admita como válido o contrato de alienação fiduciária, o contribuinte, para alienar fiduciariamente, deveria estar revestido da condição de proprietário, ocorrendo, desta forma, a disponibilidade jurídica do bem, ou seja, no caso concreto não se pode admitir a indisponibilidade, para efeito de apuração de ganho de capital, com relação a 40% das ações recebidas pelos vendedores e que, segundo o impugnante, foram objeto de alienação fiduciária.

Já com relação ao regramento previsto em Acordo de Acionistas, segundo o qual a possibilidade de alienação das ações (recebidas em decorrência do Contrato de Compra e Venda) estaria limitada a 20% ao ano a partir de 2011, também não assiste razão ao recorrente quanto à indisponibilidade. Senão vejamos.

O Contrato de Compra e Venda de Ações estabeleceu (cláusula 2.4.1 – fl. 77 dos autos) que a segunda parcela do preço pela aquisição das ações dos vendedores seria pago em 30.04.2011, inclusive, por meio de ações de emissão da BRP (Brascan Residential Properties), a serem emitidas conforme disposto na cláusula 2.4 e seguintes do respectivo contrato.

O Acordo de Acionistas (fls. 532/556), firmado em 17.04.2008, ou seja, na mesma data do Contrato de Compra e Venda de Ações, previa em sua cláusula 4.1.1 a limitação da venda das ações dos vendedores em 20% ao ano a partir de 2011, **somente para operações realizadas na BOVESPA:**

4.1.1. Observada a alienação fiduciária em garantia, prevista no Contrato de Compra e Venda, a alienação de Ações de propriedade dos Acionistas MB em operações realizadas na BOVESPA deverá observar o disposto na Cláusula 4.1.2 e estará limitada ao montante anual de 20% (vinte por cento) do total das Ações de propriedade dos acionistas MB alienante na data de pagamento da Segunda Parcela, a qual esta prevista para 30.04.2011.

Ou seja, a restrição para alienação não era absoluta. Tanto é verdade que a cláusula 4.7 previa a possibilidade de alienação entre os acionistas:

4.7. Não estão sujeitas às obrigações estabelecidas nesta Cláusula as alienações: (i) de Ações de propriedade de qualquer dos Acionistas MB para outro Acionista MB ou em favor de sociedade ou fundo de investimento - que não poderá ser estruturado em local que não seja possível a comprovação do seu controlador final - de propriedade integral de Marcelo e/ou Fernando; (ii) de 1 (uma) Ação para pessoas que forem eleitas pelos Acionistas MB para o cargo de membro do Conselho de Administração, observado que tais pessoas deverão comprometer-se a devolver ao Acionista MB a Ação por elas recebidas caso deixem de ocupar, por qualquer motivo, o cargo de Conselheiro Administrativo.

Dito de outra forma, havia disponibilidade de renda, apta a ensejar a tributação a título de ganho de capital, em relação ao total de 5.962.946 ações recebidas pelo Sr. Antonio Fernando de Oliveira Maia.

DA MULTA QUALIFICADA

Insurge-se, ainda, o contribuinte contra a multa qualificada afirmando ter procedido conforme a lei, e de acordo com a orientação emanada da Receita Federal, conforme consultas colacionadas aos autos.

Inobstante as alegações de fato e de direito suscitadas pelo contribuinte, mais uma vez, seu inconformismo não merece guarida.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais 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.

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

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

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

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade

de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

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

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

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

Na hipótese dos autos, em suma, a autoridade lançadora imputou a conduta dolosa ao contribuinte, com a respectiva aplicação da multa qualificada, em razão dos seguintes fatos:

[..]

A autoridade lançadora alega que o contribuinte informou em seus demonstrativos de apuração de ganhos de capital os valores de R\$ 45.123.380,80, como custo de aquisição da empresa MB Engenharia SPE 037 S/A e de R\$ 11.280.845,20 como custo de aquisição da empresa MB Engenharia S/A, quando, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, os valores corretos seriam R\$ 7.411.779,00 e R\$ 1.560.000,00 respectivamente, e que intimado a esclarecer e documentar tais valores, o fiscalizado limitou-se a apresentar documentação que não traz fundamento apto a ensejar possíveis dúvidas quanto ao custo suportado pelo contribuinte na aquisição do bem transacionado.

A fiscalização também afirmou que o contribuinte informou em sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2011 (fls. 1020/1026), no quadro bens e direitos, ter adquirido em permuta, ações ordinárias nominativas da empresa Brookfield Incorporações S/A, pelo valor de R\$0,01 e que, além de não ter havido permuta, não há fundamento para adoção deste valor para as ações. Para a fiscalização, a introdução de informações falsas pelo contribuinte foi intencional, e objetivava não impactar a declaração com variação patrimonial a descoberto, visto que o recebimento em ações não foi oferecido à tributação.
[...]

Como se observa, em que pese ter conhecimento da verdadeira base de cálculo do imposto devido, o contribuinte dolosamente prestou informações inverídicas na apuração do ganho de capital objeto do presente lançamento, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Em outras palavras, mesmo tendo conhecimento da incorreção de seus atos fiscais, assumiu o risco de continuar assim procedendo (**com dolo**), com a finalidade precípua de reduzir o saldo do imposto a pagar.

Na esteira desse entendimento, resta claro a conduta dolosa do contribuinte, impondo seja corroborada os termos que fundamentam a pretensão fiscal no sentido de manter a aplicação da multa qualificada.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sustenta, ainda, a recorrente que, em caso de procedência do lançamento, seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, haja vista esta penalidade não retratar obrigação principal, mas mero encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte. Além disso, a incidência dos juros sobre a multa carece de disposição legal que lhe dê suporte.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem

calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

(original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação

ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista

que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “ os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, conluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE –

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

DA APRECIACÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigida encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 353/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas nos parágrafos e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, no mérito, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

- 1) CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO;
- 2) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para excluir da exigência fiscal a incidência de juros sobre a multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto

Peço vênia para manifestar-me de forma divergente do voto do nobre julgador.

Ganho de Capital Alienação de bens comuns

Não há dúvidas que as participações societárias alienadas constituem-se em bens comuns do Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia e da Sr^a Telma Romão Maia, casados sob o regime de comunhão parcial.

Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo, mediante tributação definitiva em separado dos rendimentos submetidos ao ajuste anual.

Via de regra, a incidência do imposto de renda sobre o resultado positivo da alienação é feita na razão de 50% para cada cônjuge ou, por opção dos contribuintes, 100% em um dos cônjuges. Eis a redação do art. 6º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que veicula o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º):

I- cem por cento dos que lhes forem próprios;

II- cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

O auto de infração corresponde à apuração do imposto de renda devido sobre o ganho de capital oriundo da alienação das ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A à companhia Brascan Residential Properties S/A, posteriormente denominada de Brookfield Incorporações S/A.

Por meio do Contrato de Compra e Venda e Outras Avenças celebrado em 17/04/2008, efetivou-se a alienação de um total de 400.000 ações da empresa MB Engenharia S/A e 14.823.558 ações da MB Engenharia SPE 037 S/A, observada a proporção de participação no capital social de cada vendedor. Tratou-se de um negócio único e indissociável, cuja apuração do ganho de capital foi realizada à medida do recebimento das parcelas do preço ajustado entre as partes.

O Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia, na condição de vendedor, preencheu o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital no que tange à alienação das

ações da empresa MB Engenharia S/A, apurando e tributando os respectivos rendimentos, na sua totalidade, exclusivamente em seu nome.

Por outro lado, o Recorrente apurou de forma incorreta o valor relativo ao ganho de capital no que diz respeito ao custo de aquisição das ações, o que rendeu ensejo ao lançamento de ofício do imposto de renda, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada.

Como se observa dos elementos dos autos, o contribuinte, Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia, fez opção em apurar e tributar integralmente em seu nome o ganho de capital produzido pela alienação das ações detidas em comunhão de bens com o seu cônjuge. A incorreção na apuração e tributação do ganho de capital da operação, conforme descrito pela fiscalização, não significa que o recorrente pretendeu a imputação de apenas 50% do valor devido em seu nome.

O lançamento de ofício nada mais é que uma revisão do procedimento efetuado pelo contribuinte, referindo-se à totalidade das participações societárias alienadas, devendo manter coerência com a própria opção realizada pelo sujeito passivo de apuração e tributação no percentual de 100%.

Cumpra realçar ainda a distinção da situação em apreço daquela em que nenhum dos cônjuges procede à apuração espontânea do ganho de capital auferido na operação de alienação. Nesse último caso, em que não há escolha pela tributação de 100% do ganho de capital por um dos cônjuges, o lançamento quanto ao imposto incidente sobre a omissão do acréscimo patrimonial calculado pela autoridade tributária deve respeitar a razão de 50% para cada cônjuge.

À vista do exposto, escorreito o lançamento de ofício realizado em nome de um dos cônjuges motivado pela omissão de ganho de capital na alienação de bens em comunhão resultante da sociedade conjugal, quando o contribuinte autuado, ora recorrente, efetivou a opção, antes do início do procedimento fiscal, em apurar e tributar o total do ganho de capital da operação em seu nome.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário por entender como correta a sistemática de apuração do ganho de capital na alienação de bem comum do casal.

Da multa qualificada

Quanto à insurgência da qualificação da multa, verifica-se que o Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sob resultado das apurações das quais, segundo a fiscalização, o contribuinte, de forma intencional, manteve afastadas do campo tributável. A penalidade encontra tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Lei nº 9.430/96:

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

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais 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.”

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

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme Súmula nº 14, abaixo transcrita:

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

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela Recorrente tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa.

Caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

Assim, considero o fundamento fiscal insuficiente para a qualificação da multa, impondo seja rechaçada aludida penalidade.

Conclusão

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual básico de 75% (setenta e cinco por cento).

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto .

Declaração de Voto

Conselheiro Jose Alfredo Duarte Filho

De início, é de se ressaltar a complexidade do trabalho técnico de auditoria fiscal realizado, em razão das peculiaridades financeiras da estrutura da operação de alienação das participações societárias e a busca do melhor enquadramento na legislação tributária, considerando o ganho de capital produzido, a forma de pagamentos parcelados, os juros pagos, as exclusões de não recebíveis e a glosa de despesas não dedutíveis para efeito de tributação.

O trabalho técnico da fiscalização é de qualidade no que respeita a determinação dos cálculos financeiros e econômicos da operação, e os resultados produzidos para efeito de tributação. Pecou, contudo, ao não trilhar a ordem dos procedimentos requeridos para validação, consistência e higidez do lançamento produzido.

O Lançamento foi constituído totalmente em nome do Contribuinte Antonio Fernando de Oliveira Maia, cujo procedimento fiscal de lavratura do Auto de Infração agregou a esposa do autuado, a Contribuinte Telma Romão Maia, como responsável solidária. Do fato, a coproprietária somente tomou ciência oficial depois de encerrada a auditoria fiscal e lavratura do lançamento, com a identificação do crédito tributário referente ao ganho de capital, sem antes, em qualquer momento do processo de fiscalização, ter sido diligenciada ou instada a se manifestar sobre a alienação da participação societária em flagrante desatendimento ao exercício do amplo direito de defesa, visto que detentora legítima de 50% dos bens comuns pertencente ao casal.

Pela regra processual o Recurso Voluntário contesta o Acórdão como decisão de piso do contencioso estabelecido no processo, contudo, o alicerce da estruturação do feito que dá origem a lide é o Termo de Verificação Fiscal que relata o passo a passo dos acontecimentos que resultaram no Auto de Infração. Por isso buscam-se lá os apontamentos instituidores da argumentação da autoridade fiscal que visam sustentar a imposição da cobrança do crédito tributário constituído.

No procedimento de feitura do Lançamento se constata, com nitidez, três impropriedades marcantes.

FALTA DE NOTIFICAÇÃO DO SEGUNDO SUJEITO PASSIVO

Constata-se a ausência da regular notificação da Contribuinte Telma Romão Maia, desde o início da ação fiscal e ausência de intimações para prestar informações sobre a operação de alienação das participações societárias de que dispunha em meação com seu marido, porque unidos numa sociedade conjugal de comunhão de bens, como comprovado nos autos. A inocorrência deste procedimento no que se refere ao segundo sujeito passivo da operação desatende o que determina o art. 844 e seu § 1º, do Decreto nº 3.000/99, dispositivo este que determina a ação preliminar dos procedimentos para auditoria fiscal e lançamento do

crédito tributário, que inicia com o despacho de intimação ao interessado. Determina ainda que as intimações serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciência no processo ou AR, como se vê:

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art.926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias.

§ 1º As intimações a que se refere este artigo serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciência no processo, ou por meio de registrado postal com direito a aviso de recepção - AR, ou, ainda, por edital publicado uma única vez em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, da repartição encarregada da intimação, quando impraticáveis os dois primeiros meios. (grifei).

Desde a impugnação o Recorrente busca convencer a Autoridade Tributante de que é forte a improcedência do Lançamento do crédito tributário pelos elementos que determinam a nulidade do auto de infração, em especial a falta de notificação inicial da esposa e a cobrança do tributo de forma integral na sua pessoa física, nos seguintes termos:

II – seja julgado nulo e/ou improcedente todo o crédito tributário veiculado no auto de infração ora fustigado, pelas fáticas e jurídicas razões alinhavadas em linhas pretéritas e, especialmente porque o não compartilhamento do lançamento entre os cônjuges, a razão de 50%, assim como a ausência de intimação de um ou de outro são causas de nulidade absoluta.

Conforme se constata dos autos, a esposa, legítima proprietária da meia parte dos bens comuns do casal, sequer foi comunicada formalmente do início da ação fiscal, como deveria ter acontecido, em obediência ao estado de direito e amplo direito de defesa, como contribuinte que é para todos os efeitos legais, inclusive e principalmente os de sujeito passivo na operação de ganho de capital na proporção de 50% dos resultados tributáveis.

Por inúmeras oportunidades a Autoridade Fiscalizadora contatou com o fiscalizado Antonio Fernando de Oliveira Maia, fazendo solicitação de documentos e informações, bem como o cientificando, periodicamente, da continuidade do procedimento fiscal na forma dos despachos seguintes, entre outros:

Em 25/06/2014 o contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, tendo sido solicitada a apresentação do Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças elebrado em 17 de abril de 2008, entre o contribuinte e a empresa Brascan Residential Properties S/A (CNPJ: 07.700.557/0001-84) e diversos outros documentos relacionados ao mencionado contrato.

(...)

Em 22/08/2014 foi lavrado Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal cuja ciência deu-se em 01/09/2014.

Em 22/10/2014 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, solicitando a apresentação de cópia do “Contrato de Diretores”, documento citado na cláusula 7.1 do Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças,

celebrado entre o contribuinte e a empresa à época denominada Brascan Residential Properties S/A (CNPJ: 07.700.557/0001-84).

Em resposta, datada de 29/10/2014, o contribuinte apresentou o documento solicitado sem, contudo, ter juntado o Anexo I, parte integrante do mesmo.

Em 17/12/2014 foi lavrado Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal cuja ciência deu-se em 24/12/2014.

Em 31/03/2015 foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência ocorreu em 17/04/2015, conforme AR juntado ao processo. Foram solicitados ao contribuinte os seguintes elementos:

(...)

Em 01/06/2015 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência se deu em 05/06/2015, tendo sido solicitado ao contribuinte os seguintes elementos:

Cópia da comprovação do estado civil do fiscalizado no ano-calendário de 2011 (Certidão de Casamento).

(...)

Vê-se dos autos que a fiscalização, inclusive, teve conhecimento da situação da comunhão parcial de bens da sociedade conjugal do Recorrente, em razão da solicitação do próprio fisco, quando foi anexada ao processo a certidão de casamento de ambos os coproprietários da participação societária alienada. Ressalte-se que em momento algum ocorreu notificação em nome da esposa do fiscalizado, também contribuinte com apresentação sistemática de declaração do imposto de renda em separado do marido, com tal informação constando no campo próprio, evidenciando a condição de pessoa física individual para efeitos tributários.

Em razão disso o procedimento fiscal deveria ter sido o de intimar a esposa do Recorrente, como contribuinte e coproprietária da participação societária alienada, para se assim querendo, manifestar-se sobre o início da fiscalização, os fatos e o período examinados e assim prestar as informações pertinentes. Isso não ocorreu.

Na análise do caso concreto e na observância do que corresponderia a legalidade de procedimento fiscalizatório e, considerando o princípio da equidade, entendo aplicável para esse caso, o que dispõe a Súmula CARF nº 29.

Súmula CARF nº 29 (VINCULANTE): Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.

Se a regra vale para co-titularidades de contas bancárias, cônjuge ou não, por vezes de relativa importância em razão do montante financeiro, em alguns casos de valores baixo, certamente esse mesmo procedimento deve ser observado para coparticipação em investimento e copropriedade de duas ou mais pessoas. O caso presente é de idêntica

similaridade se não de identidade igualitária aos casos de co-titularidade de contas bancárias tratadas ao abrigo dos termos da Súmula CARF nº 29.

Constatado que a esposa do Recorrente não foi cientificada do início da ação fiscal e também porque a ela não foi dirigida nenhuma intimação que a chamasse a se manifestar sobre o procedimento de auditoria que estava sendo realizado sobre ganhos de capital na alienação da participação societária da qual era legítima meeira no corresponde a direitos e deveres e, em apreço a sua condição de contribuinte individual comprovado por sistemático procedimento de entrega da declaração do imposto sobre a renda de forma apartada de seu marido, é de considerar imperativo o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário, por vício material, nos termos acima expostos.

Isso por si só é suficiente para ferir de morte o Lançamento constituído, contudo outras impropriedades de procedimentos ocorridas no processo desbotam a higidez requerida de um lançamento tributário sustentável, como se verá adiante.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - IMPROPRIEDADE

O inadequado enquadramento da esposa meeira na participação societária alienada objeto do Lançamento dessa lide tem relação direta com o tratamento dispensado a Contribuinte Telma Romão Maia no item anterior, contudo, constitui-se em outra impropriedade do auto de infração lavrado. Equivocou-se o fisco ao tipificar a situação da esposa como de responsabilidade solidária, ao contrário da verdadeira situação de fato que é a de contribuinte principal por ser coproprietária da participação societária.

Inconfundível a situação de sujeito passivo principal, como meeira na operação que deu causa ao fato gerador, daquela em que foi simplesmente cientificada para constar no Lançamento como responsável solidária. O sujeito passivo principal da obrigação tributária na alienação de seus próprios bens e direitos constitui situação diversa de alguém que venha ter interesse comum em determinado resultado mesmo não sendo o promotor do fato gerador. A Contribuinte Telma Romão Maia enquadra-se legalmente no primeiro e não no segundo caso conforme constou no Lançamento.

A responsabilidade tributária solidária disposta no art. 124, I, do CTN, diz que a ocorrência se dá quando há interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

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.

Com efeito, denomina-se responsável solidário o interessado colocado como sujeito passivo mesmo não estando na condição de contribuinte principal e sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, porém identificado como beneficiário da operação, direta ou indiretamente.

A definição contida no art. 121 do CTN é clara ao apartar, para efeito de enquadramento, o contribuinte (I) sujeito passivo da obrigação principal e o responsável (II), como se vê no dispositivo abaixo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Oportuno ressaltar que o destaque do Parágrafo Único do art. 124 enquadraria a esposa do Recorrente em maior gravame tributário de vez que nesse caso ficaria solidariamente responsável pela totalidade do tributo e sem benefício de ordem, ao passo que como meeira na sociedade conjugal só estará obrigada até o limite de 50% do imposto gerado na ocorrência do fato gerador.

Assim, descabe a imputação de solidariedade tributária da arrolada pelo fato preponderante de ser coproprietária da participação societária. Neste caso, a esposa do Recorrente investe-se unicamente na condição de contribuinte e sujeito passivo principal, porque detentora até então dos haveres alienados e em razão de seu procedimento sistemático de apresentação em separado da declaração do imposto sobre a renda.

Restou, portanto, na constituição do Lançamento contestado a ocorrência do descumprimento do disposto no art. 142 do CTN, pela falta de identificação de um dos sujeitos passivos da operação que gerou a obrigação tributária, conforme determinação legal para a validade do auto de infração, que diz:

*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.*

Assim, a coproprietária das participações societárias, esposa do Recorrente, tendo sido arrolada como responsável solidária e não como sujeito passivo da operação contraria o disposto na legislação tributária, razão pela qual considero imperativo o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário, por erro jurídico, nos termos acima expostos.

DEFINIÇÃO INDEVIDA DE SUJEITO PASSIVO ÚNICO

Tributar a totalidade da operação na pessoa do Recorrente Antonio Fernando de Oliveira Maia, por interpretação subjetiva da autoridade fiscalizadora, sem que estivesse respaldado por qualquer documento declaratório da vontade de um ou de outro contribuinte coproprietário da participação societária alienada e objeto da ação fiscal empreendida, consiste em procedimento equivocado na determinação da constituição do crédito tributário. A decisão

de concentrar a tributação do ganho de capital em um dos cônjuges alheio a vontade expressa dos Contribuintes alienantes da participação societária consiste em procedimento que não encontra amparo na legislação, porque a opção para esse tipo de decisão é atribuída ao próprio contribuinte interessado e não à autoridade fiscalizadora.

Vejamos primeiramente do que se está tratando como base de tributação do imposto sobre a renda como ganho de capital, no dizer do Termo de Verificação Fiscal:

O trabalho de fiscalização teve como objetivo efetuar análise tributária da transação de alienação da participação societária nas empresas MB Engenharia SPE 037 S/A e MB Engenharia S/A, realizada entre o fiscalizado e a empresa Brascan Residential Properties S/A, atual Brookfield Incorporações S/A (CNPJ:07.700.557/0001-84).

A participação societária alienada pertencia ao casal que mantêm união conjugal na forma de comunhão de bens que dá a cada um o direito na proporção de 50% dos haveres e atribui obrigação tributária pessoal no mesmo quantitativo proporcional, no presente caso, na obtenção do ganho de capital e ao correspondente pagamento do imposto sobre a renda bipartida.

Note-se que a situação da sociedade conjugal dos Contribuintes é clara no entendimento da Autoridade Lançadora, inclusive quando constata que a aquisição da participação societária alienada pertencia a ambos, tendo em vista ter sido adquirida em momento posterior ao casamento. Essa constatação-afirmativa vem em favor do Recorrente, e mostra quão equivocada a decisão de cobrar o quantitativo total do imposto somente do Contribuinte Recorrente, sendo que legalmente a esposa é contribuinte de direito da meia parte do imposto devido na operação de alienação, pelo que se confirma no texto do TVF, como segue:

Conforme Certidão de Casamento (cópia extraída do processo n.º 10120.721570/2012- 76), o contribuinte é casado em comunhão parcial de bens com TELMA ROMÃO MAIA (CPF: 412.550.111-49) desde 26/11/1988. As ações das empresas MB Engenharia S/A e MB Engenharia SPE 037 S/A alienadas por ele à Brascan Residential Properties S/A foram adquiridas em momento posterior à união (vide tópico referente ao custo de aquisição) e, por consequência, são definidas como bens comuns ao casal.

O reconhecimento pela Autoridade Tributante da condição de sociedade conjugal dos Contribuintes e a constatação de que aquisição da participação societária ocorreu em momento posterior à união matrimonial elucidam, por derradeiro, qualquer dúvida da coparticipação de ambos nos direitos e obrigações do ganho de capital produzido.

Assim, como a participação societária alienada pertence a ambos, efetua-se a meação de direitos e obrigações na forma da legislação, ficando cada um responsável por sua parte contributiva no ganho de capital e, obrigados individualmente ao pagamento do imposto correspondente.

Também, em favor do Recorrente, vem o que consta na citação da própria Autoridade Fiscalizadora ao mencionar o texto do art. 6º, do Decreto nº 3.000/99 (fl. 55 do TVF):

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º):
I - cem por cento dos que lhes forem próprios;
II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.
Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges. (grifei)

Em sequência, a Autoridade Fiscalizadora prossegue na argumentação de que o Recorrente teria feito a opção de tributar 100% do ganho de capital na sua declaração, mesmo sem manifestação expressa ou comprovação escrita de que isso teria acontecido voluntariamente pelo Contribuinte, quando observa que (fl. 55 do TVF):

No presente caso, por opção do contribuinte, a tributação referente à alienação das citadas ações foi feita por ele. Tal afirmação fundamenta-se nos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital anexados à sua DAA/2012. Nesses o Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia informou a alienação da totalidade das ações MB Engenharia SPE037 S/A e MB Engenharia S/A possuídas pelo casal.

A apuração do crédito tributário, resultado dos trabalhos de fiscalização ora detalhados, foram finalizadas em conformidade com a opção do contribuinte.

E como afirmativa derradeira diz, com absoluta subjetividade de interpretação, que a não apresentação da declaração da esposa naquele determinado exercício fiscal estabeleceu a confirmação da aceitação de que a opção da tributação do ganho de capital na declaração do marido ali estava configurada (fl. 55 do TVF):

De acordo com os sistemas informatizados da RFB, constatou-se que a Sra. Telma Romão Maia não apresentou a DAA/2012 e nem declarou em conjunto com o Sr. Antônio Fernando de Oliveira Maia.
Assim dispõe o art. 6º do RIR/99:

Essa afirmativa faz concluir que se posteriormente a Contribuinte Telma Romão Maia viesse a apresentar sua declaração de imposto de renda com o oferecimento à tributação de sua parte no ganho de capital, mesmo que extemporânea, o cálculo do montante do tributo devido atribuído pela fiscalização ao Recorrente estaria errado, o que infringe o art. 142 do CTN e motiva a anulação do Lançamento.

Em outro ponto do texto do Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Fiscalizadora deixa dúvida quanto à afirmação tida como certa da opção de concentrar a tributação do ganho de capital em um só Contribuinte, ao mencionar que em parte dos recebimentos o Recorrente ofereceu a tributação somente a metade da parcela referente a recebimento de juros (fl. 54 do TVF).

O percentual de 50% do valor em referência, ou seja, R\$ 4.944.207,39, corresponde a omissão de rendimentos recebidos a título de juros e sujeita-se à tributação na tabela progressiva.

Constou também no Termo de Verificação Fiscal que foram constatadas infrações de não oferecimento à tributação de valores recebidos em parcelas referentes à alienação, objeto da auditoria fiscal, na proporção de 50% daqueles recebimentos, como a seguir apresentou o Recorrente em sua defesa (fls. 1352/1354, do processo):

1.4. Assim procedendo, identificou como primeira infração o não oferecimento à tributação do valor de R\$ 15.210.479,39 que corresponde a 50% (cinquenta por cento) de R\$ 30.420.958,78, tratado no Segundo Aditivo Contratual como redução do valor mínimo da segunda parcela, sendo atribuído R\$ 12.168.383,51 pelas ações da MB Engenharia SPE37 S/A, e R\$ 3.042.095,88 pelas ações da MB Engenharia S/A.

(...)

1.8. A segunda infração apontada pela auditoria fiscal diz respeito aos juros calculados sobre a 2ª (segunda) parcela, no total de R\$ 9.888.414,78, sendo que apenas 50% (cinquenta por cento) desse valor foi atribuído ao Recorrente, que corresponde a R\$ 4.944.207,39, e submetido à tributação com base na tabela progressiva.

Tais informações oferecem dúvidas quanto à base de cálculo determinada para o pagamento do imposto de responsabilidade do contribuinte Recorrente. Se a opção foi de tributar 100% na pessoa do Recorrente, por que nesses casos apontados o oferecido à tributação ocorreu exatamente na metade, que corresponde aos 50% de sua responsabilidade tributária? Há o cálculo da omissão de 50% e há a afirmação da opção voluntária de 100% de tributação na pessoa do Recorrente. Acaso não seriam os outros 50% de responsabilidade tributária da esposa o complemento correspondente à omissão? Pode se concluir de tudo isso que a omissão corresponde à parte de responsabilidade da esposa que não apresentou DAA naquele exercício. Mesmo que a proporção de 50% de omissão apontada refira-se a algumas parcelas, e não do todo, a informação suscita incertezas quanto à sustentação de quanto realmente foi oferecido à tributação e quanto exatamente foi omitido de cada um dos coproprietários da participação societária alienada.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que o fato da esposa, Contribuinte Telma Romão Maia não ter apresentado sua declaração do imposto sobre a renda naquele exercício fiscal de 2012, faz concluir que a opção na concentração da tributação do ganho de capital na declaração do Recorrente foi estabelecida por aquele ato, embora nenhuma confirmação oficial dessa decisão tenha sido requerida dos Contribuintes cônjuges.

Neste sentido, a constituição do Lançamento contestado expõe a ocorrência do descumprimento do disposto no art. 142 do CTN, pela falta de identificação de um dos sujeitos passivos da operação que gerou a obrigação tributária, e pela incorreta determinação do montante do tributo devido correspondente a cada um dos cônjuges, conforme determinação legal para a validade do auto de infração, que diz:

*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.

O Acórdão vergastado conclui pela improcedência da impugnação cuja decisão está resumida na ementa, como segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011.

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. Na constância da sociedade conjugal, se o casal decide, por sua livre opção, tributar os rendimentos produzidos por bens comuns em nome de apenas um dos cônjuges, esta forma de tributação alcança a totalidade destes rendimentos.

Por sua vez o Recorrente pede em seu recurso voluntário, resumidamente o que segue:

Seja julgado nulo e/ou improcedente todo o crédito tributário veiculado no auto de infração ora fustigado, pelas fáticas e jurídicas razões alinhavadas em linhas pretéritas e, especialmente porque o não compartilhamento do lançamento entre os cônjuges, à razão de 50%, assim como a ausência de intimação de um ou de outro são causas de nulidade absoluta.

CONCLUSÃO

Em realidade ocorreu preterição do direito de defesa porque durante todo o período da auditoria fiscal a Contribuinte Telma Romão Maia, não foi cientificada da ação fiscal, em desatendimento ao que determina o art. 844 e § 1º, do RIR/99.

Em nenhum momento da auditoria a Contribuinte foi intimada a prestar informação ou apresentar documentos ou esclarecimentos sobre a operação de alienação que produziu ganho de capital sujeito a tributação, assim como não foi diligenciada nem mesmo em relação aos motivos que a levam a não apresentar declaração do imposto sobre a renda no exercício de 2012, individualmente, como fazia anualmente.

A Contribuinte figura no Lançamento, indevidamente, como responsável solidária tendo sido cientificada desse enquadramento somente ao final da auditoria fiscal, mesmo que legalmente sempre tenha estado na condição de contribuinte de fato e de direito porque coproprietária na participação societária alienada. Necessário aclarar a diferença entre alienante e promotor do fato gerador (contribuinte direto) e interessado comum na operação de alienação promovida por terceiros (responsável solidário).

A Fiscalização sempre se satisfaz com as informações transmitidas unicamente pelo Recorrente, sem questionar a participação nos resultados pela meeira legal nos haveres alienados. Também não questionou oficialmente quanto à concordância ou não da tributação levada a efeito pela totalidade tão somente na pessoa de um dos cônjuges.

Inconfundível a situação de sujeito passivo da esposa que foi simplesmente cientificada do Lançamento na condição de responsável solidária na alienação da participação nas empresas transacionadas, embora meeira na operação que deu causa ao fato gerador. Inaplicável a responsabilidade solidária atribuída à esposa do Recorrente.

O Recorrente foi contatado, intimado e cientificado da continuidade do trabalho de verificação fiscal por inúmeras vezes, tendo a ele sido dirigido requisições de documentos e informações sobre a operação e o resultado do ganho de capital e o correspondente recolhimento do tributo, sem que em nenhum momento tenha a Fiscalização questionado sobre a opção de tributação se em conjunto ou separadamente do cônjuge.

Finalmente, a interpretação de que a tributação seria concentrada em somente um dos cônjuges conduziu a resultado dissonante com o disposto na legislação. Pois, de evidente clareza que o dispositivo legal que permite a opção é direcionado ao contribuinte. É direito dado ao contribuinte de tributar conjuntamente ou separadamente. O direito de opção do contribuinte não pode ser passível de interpretação subjetiva do fisco para tributar de uma ou outra forma.

Por todo o exposto, tanto nas questões preliminares quanto na de mérito, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para considerar extinto o crédito tributário pela ocorrência de erros fáticos e jurídicos que determinam a nulidade do Lançamento.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho