



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

Processo nº 10746.720616/2013-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.428 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL.
Recorrente RAUL DE JESUS LUSTOSA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

Ementa:

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. GANHO DE CAPITAL. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA EFETUAR O LANÇAMENTO.

O fato gerador do ganho de capital é a data de alienação do imóvel. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e benfeitorias realizadas no imóvel.

MULTA QUALIFICADA. GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO INFORMADO A MENOR.

Não há que se reformar lançamento que qualifica a multa de ofício quando resta constatado que o Contribuinte deliberadamente informou ao fisco, em sua DAA, valor menor do que aquele realmente praticado quando da venda do imóvel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Fabia Marcilia Ferreira Campelo (suplente convocada), Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), Ronnie Soares Anderson. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir crédito de IRPF por omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de imóvel. Intimado, o Contribuinte protocolou Impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Ainda inconformado, interpôs Recurso Voluntário, ora levado a julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 08/07/2013 foi lavrado auto de infração (fls. 283/288), para constituir crédito de IRPF, identificando "OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS". Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 289/300),

"O contribuinte realizou um contrato de compra e venda das Fazendas denominadas Casa Branca módulo I, II e III no valor Total de R\$ 2.100.000,00, conforme resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, nas seguintes condições (fls. 40 e 54 a 64):

- R\$ 1.000.000,00 em moeda corrente, recebido em 12/02/2010;*
- R\$ 600.000,00 em bens, em 05/02/2010;*
- R\$ 500.000,00 em duas notas promissórias, ainda não recebidos efetivamente.*

Em análise ao referido contrato, constata-se que não foi discriminado o valor individual de cada módulo, portanto, para fins de cálculo do Ganho de Capital, será utilizado como base proporcional, o valor declarado de cada módulo na Declaração Anual de Ajuste, apresentado pelo contribuinte.

(...)

Conforme resposta ao Termo de Intimação nº 571, o contribuinte não tem como comprovar benfeitorias nos imóveis denominados Fazenda Casa Branca I, II e III, motivo pelo qual estão sendo desconsiderados os valores declarados na apuração do Ganho de Capital (fl. 131). " - fl. 294;

(...)

Em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 590, o contribuinte informa que a discrepância entre os valores real da venda e o escriturado em Cartório, se deu pela falta de experiência de seu filho, Raul de Jesus Filho e Neto, que teria sido o procurador do contribuinte para o registro da venda. Contudo tal valor irreal da venda dos imóveis em questão também foi utilizado para a apuração do imposto devido a título de Ganho de Capital, a despeito de o contribuinte ter conhecimento do valor da venda. Tal ato, salvo melhor juízo, deixa claro a intenção do mesmo em retardar o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador, caracterizando crime contra a ordem tributária, motivo pelo qual a multa de ofício para esta infração está sendo majorada, bem como foi lavrado Representação Fiscal para Fins Penais em desfavor do contribuinte (fl. 141)." - fl. 294/295;

(...)

"É importante frisar que a negociação ocorrida, não trata-se de uma permuta com torna, tendo em vista o valor repassado em numerário (complemento) é maior que o valor do imóvel e no registro do imóvel não há nenhuma menção a permuta, o que descaracteriza a situação jurídica de permuta." - fl. 299;

Intimado em 16/07/2013 (fl. 303), o Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 308/318 e docs. anexos fls. 319/325) em 15/08/2013 (fl. 327). Analisando a questão, a DRJ proferiu o acórdão nº 06-44.583, de 10/12/2013 (fls. 334/340), que negou provimento à defesa, e restou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS.

Tributa-se o ganho de capital, considerado como a diferença positiva, entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

No cálculo do ganho de capital quando da venda de imóvel rural, o valor correspondente às benfeitorias somente pode ser deduzido do preço total quando restar comprovada a sua realização, por meio de documentação hábil e idônea e quando aquelas não tenham sido deduzidas como despesas de investimento da atividade rural.

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO.
PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.*

Presentes os pressupostos legais de qualificação e agravamento da multa de ofício, correta sua imposição.

PERÍCIA. REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL.

O pedido de perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la dispensável, não acatar o pedido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado em 23/01/2014 (fl. 345), e ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 348/355) em 21/02/2014 (fl. 358), argumentando, em síntese:

- Que o lançamento incluiu valores ainda não recebidos pelo Contribuinte, especificamente duas notas promissórias com vencimento para 05/02/2011 e 05/02/2012;
- Que parte do pagamento foi recebido em permuta, de sorte que o valor desse imóvel recebido deve ser excluído do lançamento;
- Que prescreveu o direito de o fisco fiscalizar o custo de aquisição de investimento realizado mais de cinco anos antes, não podendo exigir os documentos nesse lançamento; e
- Que não restou demonstrada e comprovada a ocorrência de hipótese que justifique a qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Do pagamento parcelado - parcelas não quitadas

Argumenta a Contribuinte pela exclusão do valor de R\$ 500.000,00 da base de cálculo pelo fato de que, a despeito de constituir o preço de venda do bem, essa parcela não foi paga. Efetivamente, a autoridade lançadora também foi clara, em seu Termo de Verificação Fiscal em anotar que tal montante ainda não havia sido pago.

A DRJ, entretanto, esclareceu que o valor ainda não recebido pelo Contribuinte não foi incluído na base de cálculo. Para chegar a essa conclusão, apontou o item 1.1 do TVF (fls. 295/296).

Efetivamente, sem razão a Contribuinte. A verdade é que, considerando que até o momento da autuação a Contribuinte só havia recebido parte do pagamento, a autoridade lançadora utilizou esse valor (recebido) para apurar a base de cálculo. É o que se constata dos

cálculos apresentados no item 1.1 do TVF (fls. 295/299). A título exemplificativo, observamos que na Fazenda Casa Branca I, a autoridade lançadora apurou:

- Valor de venda: R\$ 823.410,00
- Valor recebido: R\$ 627.360,00
- Valor de diferimento (índice utilizado para identificar o montante do valor recebido que é passível de compor a base de cálculo): 65,88%;
- Valor do Ganho de Capital lançado: R\$ 413.304,76.

Ora, o valor lançado é alcançado quando se multiplica o valor recebido pelo índice de diferimento. O verdadeiro valor do ganho de capital apurado é aquele identificado como "Resultado 4" nas tabelas, que é o valor de venda subtraído do custo de aquisição e das reduções legais: R\$ 542.516,72.

Em suma, não assiste razão ao Recorrente, não sendo possível retificar o lançamento nesse ponto.

Da permuta

Argumenta o Recorrente que parte do pagamento do preço da venda das fazendas foi feita por meio de permuta. Especificamente, anota que no contrato de compra e venda já ficou acordado que parte do preço seria pago por meio da entrega de um outro imóvel, em relação ao qual o alienatário tinha uma procuração autorizando a transferir, de sorte que o valor de R\$ 600.000,00 também deve ser excluído da base de cálculo.

A autoridade lançadora identificou que parte do pagamento foi feito em bem imóvel, mas concluiu que não se tratou de permuta porquanto (1) o valor da "torna" seria maior do que o valor do bem recebido; e (2) não consta menção ao negócio de permuta no registro do imóvel. Igualmente, analisando a questão, a DRJ esclareceu que:

"O contribuinte tem razão ao afirmar que o imposto sobre ganho de capital não incide sobre bens objeto de permuta, no entanto, tal figura jurídica não se aplica ao caso em tela.

Com base nas escrituras de compra e venda, registradas em 05/02/2010, apresentadas pelo impugnante no curso da ação fiscal (fls. 59/64), pode-se concluir que houve uma mera transação de compra e venda, com pagamentos realizados em moeda corrente, sem qualquer registro de realização de permuta.

Em um dos seus esclarecimentos, o contribuinte apresenta a escritura de compra e venda do imóvel que diz ter sido recebido em permuta na venda imóvel rural. De acordo com o documento, o contribuinte comprou o imóvel de pessoa diversa e o pagamento da compra se deu em moeda corrente (fls. 194/195)." - fl. 338;

Pois bem.

A Lei nº 7.713/1988 determina, em seu art. 3, §3º, que deve ser apurado ganho de capital sempre que houver alienação de bem, independente da sua causa. Nesse caminho, elenca como hipóteses que dão causa à alienação a doação, a dação em pagamento, a compra e venda e a permuta.

Acontece que, para a apuração do ganho de capital faz-se necessário que se estabeleça um valor para o bem alienado. A identificação desse valor é fácil nos casos de compra e venda: é o próprio preço. Em outras hipóteses, entretanto, não é tão simples, como nos casos de doação.

A permuta se aproxima, no tocante à identificação do valor do bem quando da alienação, muito mais da doação do que da compra e venda. Na permuta não há avaliação do bem em pecúnia, mas tão somente por comparação com outro bem - que em regra também não tem valor apurado em dinheiro.

Nesse sentido, o Decreto nº 3.000/1999 configurou verdadeira hipótese de diferimento da tributação quando, em seu art. 121, II, excluiu das hipóteses determinação de ganho de capital as permutas de bens imóveis por outros bens imóveis. Entretanto, estabeleceu duas premissas: que o negócio seja objeto de escritura pública como permuta e que não seja imóvel rural com benfeitoria.

No caso concreto, não assiste razão ao Contribuinte.

Em primeiro lugar, não adimpliu o requisito exigido pelo Decreto para que haja exclusão do valor da base de cálculo, qual seja, que haja registro da operação, em cartório, como "permuta".

Constata-se que o instrumento contratual firmado entre o Recorrente e o comprador foi um "Contrato particular de compromisso de compra e venda ..." (fls. 55/56). Neste, a cláusula terceira se refere expressamente a "preço", que é a prestação devida pelo comprador no contrato de compra e venda. No mesmo sentido, a escritura pública de aquisição do outro imóvel pelo recorrente (que ele argumenta ter recebido em permuta) também consta nos autos (fls. 194/195), sendo expresso que se trata de compra e venda e não havendo nenhuma menção às fazendas. Nesse caminho, o imóvel adquirido pelo Contribuinte não foi recebido em permuta (troca) propriamente dita, mas sim como preço.

Se é verdade que a *fattispecie* permuta é quase idêntica ao negócio de compra e venda - inclusive, o art. 533 do CC/2002, único a tratar da permuta, faz remissão às normas da compra e venda -, não é possível afirmar que são perfeitamente substituíveis. Nesse caminho, o motivo do negócio jurídico firmado entre as partes foi efetivamente a compra do imóvel, por uma das partes, e o recebimento de uma certa quantidade de dinheiro, pela outra. O imóvel recebido como parte do preço não era, em si mesmo, o objetivo do vendedor; desejava o seu preço, tanto assim que foi estipulado o seu valor em pecúnia.

De qualquer sorte, no presente caso, tal como mencionado pela autoridade lançadora e pela DRJ, não ficou demonstrado que o negócio foi registrado como permuta, mas sim como compra e venda. É o que se extrai das Escrituras de fls. 59/64. Inclusive, nessas não há uma única menção ao referido imóvel recebido como pagamento parcial.

Portanto, não é possível revisar o lançamento nesse ponto.

Da "prescrição" do direito de fiscalizar

Argumenta o Recorrente que teria ocorrido prescrição do direito da fazenda pública de exigir a comprovação dos investimentos realizados mais de cinco anos antes da fiscalização, mormente porquanto teriam sido declarados em suas DAA.

A questão do prazo de fiscalizar os investimentos realizados em imóveis quando da apuração do ganho de capital já foi analisado por esse e.CARF em diversas outras oportunidades. Pode ser citado, como exemplo,

Acórdão CARF nº 2402-005.948, de 08/08/2017:

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. GANHO DE CAPITAL. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA EFETUAR O LANÇAMENTO.

O fato gerador do ganho de capital é a data de alienação do imóvel. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e benfeitorias realizadas no imóvel.

Neste, o acórdão restou assim fundamentado:

Assevere-se que a norma tributária, ao tratar da decadência, estipula prazo para seu transcurso relacionado-o com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que, no caso que ora se analisa, inicia-se com a alienação do bem imóvel e a respectiva apuração do ganho de capital. Referidos dispositivos não têm relação com a obrigatoriedade de guarda de documentos com vistas a comprovação de benfeitorias agregadas ao custo de imóveis.

Assim, não vejo como conferir razão ao sujeito passivo quanto aos argumentos relacionados à pretensa prescrição ou decadência para a apresentação de documentos aptos a atestar o valor das benfeitorias adicionado ao custo do imóvel. Referidos instituto, relacionados no inciso V do art. 156 do CTN como hipóteses de extinção do crédito tributário, não têm pertinência com a obrigação de o contribuinte manter documentos sob sua guarda para atestar o incremento no valor de imóveis para fins de redução do ganho de capital decorrente de sua alienação.

Efetivamente, a mesma conclusão deve ser alcançada neste julgamento: é ônus do Contribuinte comprovar os fatos de alega, inclusive aqueles que apresenta em suas DIRPFs. Nesse contexto, se informou ter realizado investimentos em benfeitorias no imóvel, é ônus seu comprovar que os efetivou, quando efetivou, e o montante desses investimentos.

Não há que se falar em prescrição nem decadência do direito de a Fazenda Pública fiscalizar; a decadência refere-se ao direito de constituir o crédito e a prescrição ao direito de cobrar tal crédito. Pode, nessa senda, a Fazenda Pública fiscalizar mesmo períodos anteriores ao fato gerador, desde que tenham influência na identificação do fato gerador ou da apuração da base de cálculo, como é o caso do ganho de capital.

Com relação à comprovação do custo de aquisição, a Contribuinte não trouxe aos autos quaisquer provas em relação às benfeitorias informadas nem ao seu custo.

Portanto, ainda que fosse possível a comprovação do custo de aquisição por outros meios, a Contribuinte não se desincumbiu do seu ônus, razão pela qual não é possível dar provimento ao seu pleito nesse ponto.

Da multa qualificada

Argumenta o Contribuinte, enfim, pela desqualificação da multa de ofício, argumentando que é erro comum os cartórios estabelecerem o valor do negócio pelo valor de avaliação do município, e que o seu procurador, por inexperiência, não corrigiu o fato em tempo quando da escrituração. Além disso, traz vasta jurisprudência no sentido de que a mera constatação de omissão de rendimento não é suficiente para a qualificação da multa.

A autoridade lançadora esclareceu, no TVF, que

Em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 590, o contribuinte informa que a discrepância entre os valores real da venda e o escriturado em Cartório, se deu pela falta de experiência de seu filho, Raul de Jesus Filho e Neto, que teria sido o procurador do contribuinte para o registro da venda. Contudo tal valor irreal da venda dos imóveis em questão também foi utilizado para a apuração do imposto devido a título de Ganho de Capital, a despeito de o contribuinte ter conhecimento do valor da venda. Tal ato, salvo melhor juízo, deixa claro a intenção do mesmo em retardar o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador, caracterizando crime contra a ordem tributária, motivo pelo qual a multa de ofício para esta infração está sendo majorada, bem como foi lavrado Representação Fiscal para Fins Penais em desfavor do contribuinte (fl. 141)." - fl. 294/295;

Analisando a questão, a DRJ manteve a multa qualificada, esclarecendo que:

Os argumentos do impugnante quanto à ausência de dolo tornam-se insubsistentes diante da constatação de que para apuração do cálculo do imposto, o autuado utilizou como valor da alienação montante menor do que teria de fato recebido. Esse procedimento evidencia consciente intuito de pagar menos tributos e configura, em tese, crime contra a ordem tributária.

Portanto, correto o procedimento da autoridade tributária em aplicar a multa qualificada de 150% sobre imposto de renda apurado sobre o ganho de capital, conforme disposto no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996.

O fato de o contribuinte ter colaborado com a fiscalização e não ter escondido os reais valores da transação, não configuram denúncia espontânea nos termos o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN)" - fl. 339;

Pois bem.

Entendo que, mais uma vez, não assiste razão ao Recorrente.

A verdade é que o suposto erro do Cartório, consolidado pela inexperiência do seu procurador quando da escrituração do negócio, não pode ser utilizada como justificativa para a apresentação do valor menor ao fisco. Efetivamente, a informação a menor foi dada não apenas na escrituração mas, mais relevante do ponto de vista fiscal, também foi utilizado o valor menor - e não o valor real - quando do preenchimento das Fichas de apuração do ganho de capital (fls. 20/25) na DAA/2011.

Em outras palavras, irrelevante, para fins desse lançamento, se o cartório costuma apresentar como valor do negócio o valor da avaliação pela municipalidade. Importa, isso sim, o valor informado pelo Contribuinte quando do preenchimento da sua DIRPF, que foi quando apresentou informação inverídica ao fisco.

Enfim, não se trata de meros erros de apuração do tributo, ou falta de comprovação de custo de aquisição, hipóteses em que a falha culposa seria possível ou mesmo provável. Tampouco pode ser aplicada, ao caso, a jurisprudência e as Súmulas tocantes à omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada, porquanto essas autuações decorrem de presunção em desfavor do Contribuinte, o que não ocorre no presente processo.

Nessa senda, entendo que o Contribuinte não logrou afastar a justificativa apresentada pela autoridade lançadora quando da qualificação da multa de ofício, razão pela qual entendo ser impossível retificar o lançamento.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator