



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

Processo nº 10805.002663/2002-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.307 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria IRPF - Ganho de Capital
Recorrente FLORIANO RIBEIRO FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1996,1997,1998,1999, 2000

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.INOCORRÊNCIA.

Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA.

A denúncia espontânea exige que o interessado informe a infração cometida e faça o pagamento integral do imposto devido antes de iniciado qualquer procedimento de ofício em relação a ele. Eventuais pagamentos feitos após iniciada a fiscalização serão considerados no momento da quitação do crédito tributário oriundo da autuação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DECORRENTE DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Havendo a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, do meses de recebimento dos valores ensejadores do ganho de capital na alienação de bens e direitos, é dever da autoridade lançadora a identificação de tais meses como de ocorrência do ganho ensejador da tributação, sendo vedada, por mais favorável que seja ao contribuinte, a alteração do momento de cálculo do fato gerador tributário, posto que previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

EDITADO EM: 03/04/2018

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 17-42.769 - 7ª Turma da DRJ/SP2, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração pelo qual se exige Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF incidente sobre ganho de capital, omissão de ganhos líquidos no mercado de renda v omissão de rendimentos decorrente de variável e depósitos bancários não identificados.

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração, acompanhado dos demonstrativos de apuração (fls. 838/848), que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 1.211.557,61, sendo que R\$ 480.190,64 a título de Imposto de Renda

Pessoa Física, R\$ 371.224,03 a título de juros de mora calculados até 30/09/2002 e R\$ 360.142,94 a título de multa proporcional.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 846/848), foi efetuado o lançamento de ofício em referência, tendo em vista a constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, como segue:

Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos e Omissão no Mercado de Ações
Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/1996	R\$ 956.366,46	75,00
31/12/1997	R\$ 460.424,43	75,00
31/12/1998	R\$ 119.301,56	75,00
31/12/1999	R\$ 311.576,69	75,00
31/05/1999	R\$257.179,31	75,00
30/06/1999	R\$ 303.915,00	75,00
31/07/1999	R\$ 102.523,00	75,00
30/11/1999	R\$ 48.667,00	75,00
31/12/1999	R\$ 31.499,00	75,00

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/1998	R\$ 2.183,57	75,00
28/02/1998	R\$ 17.689,92	75,00
31/03/1998	R\$ 91.279,24	75,00
30/04/1998	R\$ 44.688,40	75,00
31/05/1998	R\$ 176.717,56	75,00
30/06/1998	R\$ 21.430,58	75,00
31/07/1998	R\$ 50.884,56	75,00
31/08/1998	R\$ 6.916,60	75,00
30/09/1998	R\$ 44.179,52	75,00
31/10/1998	R\$ 3.900,58	75,00
30/11/1998	R\$ 2.291,60	75,00
31/12/1998	R\$ 9.291,60	75,00

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 816/831).

Foi apresentada impugnação, o que resultou no Acórdão nº **17-42.769 - 7ª Turma da DRJ/SP2** (fls. 1.085/1127), que a julgou improcedente, mantendo integralmente o Auto de Infração, nos termos da seguinte ementa:

PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGENCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO..

É de se indeferir as solicitações de diligência e perícia consideradas prescindíveis, não podendo servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

DESAPROPRIAÇÃO DE IMÓVEL. ISENÇÃO.

Nos termos do art. 184, § 5º, da Constituição Federal, a não tributação dos ganhos de capital se restringe às operações de transferência relativas a imóveis desapropriados exclusivamente para fins de reforma agrária.

CONCOMITÂNCIA ENTRE O PROCESSO JUDICIAL E O ADMINISTRATIVO. SIGILO BANCÁRIO.

A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda, por qualquer modalidade processual, implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, naquilo em que houver identidade de objetos.

SIGILO PROFISSIONAL DO ADVOGADO. IN APLICABILIDADE COM RELAÇÃO A INFORMAÇÕES SOBRE ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DO PRÓPRIO PROFISSIONAL.

Alegações acerca do sigilo profissional do advogado sobre aquilo que saiba em razão de seu ofício acerca de seus clientes, não podem ser opostas à solicitação de informações acerca da origem de depósitos na conta bancária desse mesmo advogado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA.

A denúncia espontânea exige que o interessado informe a infração cometida e faça o pagamento integral do imposto devido antes de iniciado qualquer procedimento de ofício em relação a ele. Eventuais pagamentos feitos após iniciada a fiscalização serão considerados no momento da quitação do crédito tributário oriundo da autuação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

A ciência dessa decisão ocorreu em 26/08/2010 (fl.1133) e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 23/09/2010 (fls. 1136/1158).

Em suas razões de recorrer, o contribuinte alega, em síntese, que:

- 1) A União não possui legitimidade ativa em relação aos valores recebidos decorrentes de desapropriação movidas por municípios, sendo destes a legitimidade, nos termos dos arts. 157 e 158, I, da Constituição Federal.

- 2) Houve descumprimento do devido processo legal, uma vez que a decisão recorrida ratificou o entendimento do Auditor notificante de que competiria ao contribuinte juntar as provas documentais alegadas. Na fase probatória, o contribuinte indicou de forma minuciosa os nomes das pessoas que emitiram os cheques depositados em conta corrente e os negócios a que se vinculavam.
- 3) O valor de R\$ 471.453.73 consignado como omissão de rendimentos não pode ser acolhido pois, como demonstrado, não se trata de rendimento ou melhor dizendo riqueza nova, mas apenas mera movimentação bancária do contribuinte de valores de terceiros, em seu regular exercício de sua atividade de advogado e procurador de terceiros no caso a família Dalfanese em negócios imobiliários lícitos.
- 4) Isenção de incidência de Imposto de Renda sobre indenizações pagas à título de desapropriação de imóveis urbanos. No tocante aos valores lançados como tributáveis dos exercícios de 1996/1997 para lançamento do Imposto de Renda, e que somam R\$ 960.445,64 (1996) e de R\$ 460.424,43 (1997) e demais consignados em fls. 20/21 conforme item 3,I.b do relatório da autuação fiscal, e item 12 do v. acórdão impugnado, imperioso reiterar que tais valores são oriundos de desapropriações de imóveis do qual o contribuinte autuado era titular de direitos hereditários.
- 5) Ocorrência de Decadência quanto aos exercícios 1996/1997.
- 6) Isenção dos Juros. Acrescenta-se ainda que os valores levantados na guia judicial abrangem a totalidade da indenização, alcançando o valor da indenização principal do imóvel e respectivos juros e acréscimos judiciais, como se observa na planilha correspondente ao depósito efetivado pela expropriante. Os juros têm característica indenizatória e não se submetem à incidência tributária do IR, não havendo diferença de natureza e caracterização entre as previsões pertinentes do antigo e do novo Código Civil.
- 7) Houve recolhimento de tributo relativo à movimentação acionária e antecipadamente à ação fiscal específica, configurando a denúncia espontânea.
- 8) É inconstitucional atualização do débito fiscal pela Selic.

É relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Preliminarmente

Competência da União como parte ativa da relação jurídico-tributária - desapropriação

Alega o recorrente que a União não possui legitimidade ativa em relação aos valores recebidos decorrentes de desapropriação movidas por municípios, sendo destes a legitimidade, nos termos dos arts. 157 e 158, I, da Constituição Federal.

Pelo que se pode constatar os citados dispositivos constitucionais, destinam aos estados e municípios o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos a qualquer título por eles suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem.

Vejamos a literalidade dos dispositivos constitucionais:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”;

Como se vê, os municípios apropriam-se dos valores objeto de retenção na fonte a título de imposto de renda incidente sobre as remunerações do quadro próprio de servidores públicos, não o fazendo em relação às retenções do IRRF ocorridas sobre os contratos de prestação de serviços e aquisição de bens celebrados com empresas. Todavia, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária continua sendo a União, que detém a competência tributária para legislar acerca da matéria.

Ainda que assim não fosse, totalmente diverso é o caso em que se cuida, em que se apurou ganho de capital em função do recebimento de valores por bem imóvel desapropriado pelo município.

Destarte, não procede a questão preliminar suscitada pelo recorrente.

Apreciação das provas juntadas - ofensa ao devido processo legal

Sustenta o recorrente que o presente processo administrativo fiscal deve ser anulado, uma vez que a autoridade julgadora de primeira instância ratificou o entendimento do Auditor-Fiscal notificante sem apreciar os documentos carreados aos autos, os quais demonstravam a origem dos valores movimentados em sua conta corrente.

Em relação ao lançamento por omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada, não obstante o recorrente ter procedido à juntada de vários documentos no afã de justificar a movimentação bancária, a autoridade julgadora não os considerou como

suficientes para justificar a origem dos depósitos, eis que não se verificou coincidência de datas e valores.

De outro lado, o recorrente argumenta que movimentação bancária que ensejou um dos aspectos do presente lançamento, na ordem de R\$ 471.453,73, decorreu do exercício profissional de sua atividade como advogado, na intermediação de transações imobiliárias em razão do recebimento de honorários advocatícios. Da mesma forma, não houve a necessária comprovação.

A juntada de documentos, ainda que vários, por si só, não têm o condão de afastar a presunção estabelecida pelo art. 42, da Lei nº 9.430/1996. É imperioso que esses documentos sejam suficientes para abarcar a pretensão recursal.

Conclui-se, portanto, que a decisão de primeira instância apreciou e valorou os documentos carreados aos autos pelo sujeito passivo, entretanto, tais provas não tiveram o condão de alterar o presente lançamento.

Dessa forma, não se vislumbrou nenhum vício que seja capaz de decretar a nulidade da decisão por não apreciação de documentos, sendo improcedente a arguição de nulidade suscitada pelo recorrente.

Decadência

Alega o recorrente a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário referente aos anos de 1996 e 1997. A decisão de primeira instância entendeu que inexistia prova da data do recebimento da indenização nesses anos calendários. Assim, decidiu por manter as indenizações como recebidas em 31/12/1996 e 31/12/1997.

O ganho de capital encontra-se regulamentado no Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), e pela IN SRF nº 84/2001, que disciplina hodiernamente o momento do recolhimento do imposto.

O pagamento do tributo não ocorre por ocasião da Declaração Anual de Ajuste, que será realizada apenas no ano seguinte à operação, como se poderia deduzir. É extremamente importante esclarecer que no caso em análise temos tributação definitiva e exclusiva, isso implica que a declaração do ganho de capital não está, em regra, sujeita à restituição (tributação definitiva) e que o pagamento do tributo deve ser efetuado isoladamente dos outros rendimentos tributáveis auferidos no mês (tributação exclusiva), em momento mais próximo ao recebimento dos rendimentos tributáveis.

Prevê a IN SRF nº 84/2001, que nesse tocante repete os contornos temporais estabelecidos pela Instrução Normativa SRF No 39/93, de 30 de março de 1993, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 30 (...)

(...)

§ 3o O pagamento do imposto é efetuado:

I - até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido, na hipótese do inciso I do caput;

II - na data da alienação, na hipótese do inciso II do caput;

III - até a data prevista para a entrega da Declaração Final de Espólio, na hipótese do inciso III do caput;

IV - até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, na hipótese do inciso IV do caput;

V - até o último dia útil do mês subsequente ao do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou sobrepartilha decorrente da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, na hipótese do inciso V do caput;

VI - nas datas dos incisos I e II, na hipótese do inciso VI do caput, conforme o caso.

No entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, o recorrente não trouxe aos autos provas do momento da ocorrência do fato gerador (recebimento da indenização). A meu sentir, referida decisão merece reforma, posto que não foi cumprido o estabelecido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que não foi identificado o aspecto temporal do fato gerador da obrigação correspondente.

Assim, entendo que caberia ao Fisco produzir prova de que a disponibilidade econômica da indenização se deu no último dia dos anos de 1996 e 1997. Ausente a prova nesse sentido, não pode ser considerado o início do prazo decadencial como sendo 1998 e 1999, respectivamente. O fato gerador não pode ser presumido para o fim do ano.

Destarte, pela regra de contagem do prazo decadencial estabelecida pelo art. 173, I do Código Tributário Nacional o exercício de 1996 poderia ter sido lançado até 31/12/2001. Como a ciência do lançamento se deu em 14/11/2002, a decadência abarca apenas o exercício de 1996 em relação à omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Desse modo, assiste razão parcial ao recorrente quando invoca a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário.

No mérito

Isenção de incidência de Imposto de Renda sobre indenizações pagas à título de desapropriação de imóveis urbanos

Em seu esforço argumentativo o recorrente traz à baila a aplicação ao caso concreto da Súmula nº 42 do CARF:

“Não incide imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação”.

De fato, o imposto sobre a renda, como o próprio nome está a indicar incide sobre a renda ou proventos de qualquer natureza assim entendidos os acréscimos patrimoniais que decorrem de algo preexistente: a fonte produtora (art. 43, I e II do CTN).

Na desapropriação não há ato de alienação que possa dar margem ao ganho de capital. Surge a justa e prévia indenização em dinheiro (art. 5º, XXIV, da CF) para recompor o patrimônio desfalcado pelo poder público.

Por isso, o § 2º, do art. 27 da lei básica da desapropriação, Decreto-lei nº 3.365/41 dispõe que “*na transmissão de propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário*”.

A jurisprudência de nossos tribunais, também, é nesse sentido: Resp nº 960.407/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 15-9-2008; Resp nº 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 19-12-1997; MS nº 1289/DF, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 1-3-1993.

Contudo, o art. 117 do Regulamento do Imposto de Renda, determina que:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

Contudo, para o desfecho do presente caso, despidendo entrar nessa seara, uma vez que restou comprovado que o recorrente realizou negócio jurídico para receber os créditos decorrentes da indenização por desapropriação. Ou seja, quando celebrou a avença o processo expropriatório já se encontrava em curso.

Destarte, é inegável que o valor indenizado já era conhecido e foi levado em conta para se aferir a lucratividade do negócio. Situação diferente seria se o recorrente tivesse adquirido os direitos hereditários e posteriormente incidisse o decreto expropriatório.

Assim, entendo que o recorrente não pode ser enquadrado na isenção a que faz alusão a Súmula nº 42 do CARF, razão pela qual o recurso voluntário não merece provimento quanto a este tocante.

Da tributação dos juros

Como abordado no tópico precedente, o recorrente não estava isento do pagamento do ganho de capital incidente sobre direitos creditórios que negociou decorrentes de processos expropriatórios já iniciados. Não sendo esses rendimentos isentos ou não tributáveis, a exação deve abranger os juros, nos termos do que dispõe o art. 55, XIV do Decreto nº 3.000/1999, *verbis*:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis.

Destarte, não merece provimento o recurso quanto a este aspecto.

Da denúncia espontânea

Aduz o recorrente que entregou a declaração de movimentação financeira de 1999/2000 em 13/02/2002 e efetivou na 14 de Fevereiro de 2002, portanto, dentro do prazo legal de 20 (vinte) dias, o recolhimento do IRPF e por sua liberalidade com o acréscimo de multa moratória de 20% relativos ao lucro auferido em operações do mercado acionário efetivadas nos anos de 1999/2000.

Prossegue, alegando que o Auditor-Fiscal notificante consignou no auto de infração e a DRJ confirmou que tais valores foram efetivamente recolhidos, mencionando a lei que autorizava o recolhimento como denúncia espontânea (art.47 da Lei 4.930/96).

Entretanto, o argumento da decisão de piso foi de que, nessa época, o contribuinte estava sendo objeto de fiscalização, não se configurando a hipótese de denúncia espontânea. Conforme visto, o recorrente afirma que efetuou o recolhimento do imposto devido relacionado ao mercado de ações em 14/02/2002, requerendo que seja reconhecido em seu favor o instituto da denúncia espontânea.

Todavia, infere-se do Termo de Início da Ação Fiscal de fls. 24 que o início do procedimento fiscal se deu com a intimação do contribuinte do referido termo em 12/04/2001. Preconiza o art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Nestes termos, não há se falar em denúncia espontânea no presente caso.

Da aplicação da Taxa Selic

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Assim sendo, improcede a argumentação da recorrente quanto a não incidência de juros de mora no presente lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência do exercício de 1996, exclusivamente em relação à omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira, Redator designado

Em que pesem a logicidade e os argumentos do ilustre Relator, ousou, com a devida vênia, dele discordar somente quanto aos efeitos da determinação do momento de ocorrência do fato gerador, por parte da autoridade lançadora, do ganho de capital por venda de bens imóveis. Explico.

Segundo o Relator:

No entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, o recorrente não trouxe aos autos provas do momento da ocorrência do fato gerador (recebimento da indenização). A meu sentir, referida decisão merece reforma, posto que não foi cumprido o estabelecido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que não foi identificado o aspecto temporal do fato gerador da obrigação correspondente.

Assim, entendo que caberia ao Fisco produzir prova de que a disponibilidade econômica da indenização se deu no último dia dos anos de 1996 e 1997. Ausente a prova nesse sentido, não pode ser considerado o início do prazo decadencial como sendo 1998 e 1999, respectivamente.

Destarte, pela regra de contagem do prazo decadencial estabelecida pelo art. 173, I do Código Tributário Nacional o exercício de 1996 poderia ter sido lançado até 31/12/2001. Como a ciência do lançamento se deu em 14/11/2002, a decadência abarca apenas o exercício de 1996 em relação à omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Desse modo, assiste razão parcial ao recorrente quando invoca a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário." (grifados e sublinhados não constam do voto)

Como bem apontado pelo ínclito Relator, a autoridade fiscal assumiu que o momento do fato gerador do ganho de capital decorrente da alienação dos bens imóveis se deu

no último dia de cada exercício constante do lançamento gerado. Recordemos o relatório fiscal nesse ponto (fls. 932 do processo digitalizado):

" A partir dos documentos fornecidos pelo contribuinte não é possível identificar separadamente, para cada imóvel objeto de desapropriação, as datas, bem como os valores, através das guias de levantamento judicial, para apuração do ganho de capital. Ressalte-se que foram dadas várias oportunidades para que o contribuinte esclarecesse os valores informados a título de rendimentos isentos e não tributáveis, tendo o mesmo respondido que 'as guias de levantamento judiciais relativas às indenizações em desapropriação segundo os valores informados na declaração de ajuste já foram juntadas no que se refere aos exercícios de 1996 a 2000, com especificação de números e ofícios judiciais de origem', folha 438, e que 'as demais guias poderão ter seus valores atualizados pela própria Receita que tem meios para isso', folha 557.

Relativamente à intimação datada de 19/09/02, folhas a 710, o fiscalizado informa às folhas 717 e 718, no item 7, que: 'Quanto ao item da notificação que pede esclarecimentos quanto aos rendimentos isentos e não tributáveis relativos aos exercícios de 96/97/98/99, é de ser dito que a matéria já foi elucidada no item 5 e suas alíneas da petição protocolada pelo contribuinte em 03/07/2002, tendo sido explicitado a origem, o documento aquisitivo de propriedade (com cópias já juntadas), o nº do processo judicial, e nº da respectiva guia de levantamento onde constam os valores e data em que foi efetivado (cópias já juntadas). Assim, caso entendida necessária a elaboração da cogitada planilha, a mesma deverá ser feita por essa auditoria, posto que todos os elementos e documentos pertinentes já foram entregues anteriormente, prontificando-se o ora contribuinte pelos esclarecimentos verbais ou juntadas de outros documentos que se fizerem necessários, a fim de se evitar erros interpretativos ou equívocos.'

Assim, para fins de apuração do ganho de capital, na falta de outros elementos indicativos, solicitados ao contribuinte e não apresentados, adotamos os critérios a seguir relacionados:

3.1.b.1) Valor de alienação dos imóveis: adotaremos como sendo o valor do rendimento isento e não tributável declarado pelo contribuinte em sua DIRPF/1997, ou seja, R\$ 960.445,64 (fl. 413).

O contribuinte fiscalizado recebeu os valores por ele declarados, a título de indenização por desapropriação de imóveis cujos direitos foram por ele adquiridos, em várias datas, conforme guias de levantamento judicial por ele apresentadas anexas a este processo. Para apuração do ganho de capital sobre as indenizações recebidas, consideraremos, de modo favorável ao contribuinte, que as mesmas foram recebidas pelo mesmo em dezembro de 1996." (destaquei)

A afirmação da Autoridade Fiscal, de que " a partir dos documentos fornecidos pelo contribuinte não é possível identificar, separadamente (...)as datas, bem como os valores" para apuração do momento de ocorrência do fato gerador não merece prosperar.

Observo, desde as folhas 36 até 95, cópias das guias judiciais relativas aos diversos levantamentos de valores alegados pelo Recorrente. Ressalto que, em sua resposta (fls. 33/34) à intimação constante das folhas 15, há uma relação na qual o intimado aponta as guias judiciais e os valores levantados por exercício, permitindo que, com alguma dedicação, a autoridade lançadora identifique as datas dos pagamentos e, por via de consequência, o momento de apuração da base de cálculo do fato gerador.

A título de exemplo, observo às folhas 83, um guia de levantamento judicial no valor de R\$ 11.792,64 de 18 de dezembro de 1998, relativa a desapropriação de imóvel de Reynaldo Cardoso. A identificação possível se constata em diversas outras folhas, como, v.g., às folhas 71, quanto a valores levantados em 18 de março de 1997, em desapropriação de imóvel de Simão José.

Mister realçar que o mesmo critério - de se adotar o mês de dezembro de cada exercício como o mês de recebimentos dos valores relativos ao ganho de capital constatado, que segundo a autoridade fiscal, "*favorece*" o contribuinte - se repete para os anos-calendário de 1996 (item 3.1.b.1 do TVF), 1997 (item 3.2.b), 1998 (item 3.3.b) e 1999 (item 3.4.b.1, do TVF, fls. 937).

Como bem dito pelo Conselheiro Relator, a determinação do momento de apuração do fato gerador é obrigação da Autoridade Lançadora, segundo as regras do artigo 142 do CTN.

Ora, como toda norma tributária, o momento de ocorrência do fato gerador, bem como o momento de apuração da sua base de cálculo, é determinado pela lei, Lei 7.713/88 no caso concreto, que determina, em seus artigos 2º e 3º, que o ganho de capital pela alienação de bens imóveis será apurados mensalmente, na medida em que forem percebidos.

Como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação dos critérios temporal e material da regra matriz de incidência tributária, momento de ocorrência do fato gerador, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Houve, sim, omissão da Autoridade Lançadora no tocante a análise das provas documentais apresentadas pelo contribuinte. Tal apresentação foi simplesmente ignorada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que disse ter adotado - em razão de ausência de elementos indicativos - o mês de dezembro de cada ano-calendário como o mês de recebimento dos valores decorrentes da alienação verificada

Instado, por imperativo processual, a comprovar os fatos modificativos do lançamento quando de sua impugnação, o Recorrente soube se desvencilhar do ônus, comprovando, por meio dos documentos acostados quando do processo inquisitório de fiscalização, os meses do efetivo recebimento dos valores.

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir em seu artigo 9º:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito" (destaques nossos)

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (*Curso de Direito Administrativo*, 29ª ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo*, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato administrativo pelo qual qual é

suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (*Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415*):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do

prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não observou o Fisco o momento de percepção dos valores relativos ao ganho de capital sobre os bens imóveis alienados pelo contribuinte. Não o fez, mesmo tendo nos autos os elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Logo, despidendo verificar se os valores imputados como ganho de capital por alienação de imóveis decorrem ou não de indenizações recebidas por desapropriação, bem como se houve decadência do direito de constituição de crédito, pelo Fisco. O que se verifica é a nulidade do lançamento.

Como dito e repetido, houve descumprimento da Lei 7.713/88 quando da determinação do momento de apuração da base de cálculo do fato gerador tributário, por parte da autoridade lançadora, fato repetido em todos os anos-calendários que existiu tal imputação fiscal.

Por via de consequência, forçoso dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário, pela ocorrência de vício material, quanto aos lançamentos decorrentes de ganho de capital observado nos exercícios de anos-calendários de 1996, 1997, 1998 e 1999.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelos fundamentos apresentados, e em respeito ao voto do Senhor Conselheiro Relator nos demais pontos do recurso voluntário, voto por dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão do lançamento dos valores relativos ao ganho de capital pela alienação de bens imóveis.

Mister realçar, como bem fez o julgador de piso e reconheceu o Relator - quando tratou da denúncia espontânea - que os valores recolhidos pelo Contribuinte representam antecipação de pagamento do crédito tributário apurado no auto de infração e deverão ser levados em consideração na quitação do crédito tributário originário da autuação, pela autoridade preparadora.

Processo nº 10805.002663/2002-27
Acórdão n.º **2201-004.307**

S2-C2T1
Fl. 1.188

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira, Redator designado.