



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

Processo nº 10835.000629/2001-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.040 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2017
Matéria IRPF
Recorrente RUI FURLAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há cerceamento do direito de defesa, alegado pelo fato do contribuinte ter obtido cópias dos autos somente após quinze dias da data da ciência do lançamento, pois teve a oportunidade de apresentar complementação à impugnação e não o fez até a data de julgamento. Improcedente também a alegada falta de descrição precisa dos fatos, quando o impugnante consegue contestar todos os elementos constantes do lançamento. Preliminar rejeitada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 29, do Decreto nº 70.235/1972, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia e/ou diligência que entender desnecessário.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149 CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DA CONCLUSÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. O reexame de mesmo fato gerador, já devidamente contemplado por fiscalização anterior, em relação ao mesmo período, com a conseqüente constituição de crédito tributário exigindo diferenças de tributos não apurados na ação fiscal primitiva, representa por si só revisão de lançamento,

independentemente da opção das formas/tipos de procedimentos adotados nas duas oportunidades.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÃO.

O Relatório Fiscal da Notificação tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e do contraditório, sobretudo quando decorrente de revisão de lançamento, com fulcro no artigo 149 do Código Tributário.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OCORRÊNCIA.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DESAPROPRIAÇÃO PELO PODER PÚBLICO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 42.

Não está sujeita ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que possui imóvel alcançado por desapropriação pelo poder público, Súmula 42 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10835.000629/2001-80
Acórdão n.º **2401-005.040**

S2-C4T1
Fl. 3

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: a) excluir o valor lançado no ano-calendário 1997; e b) excluir o imposto apurado sobre os valores advindos da desapropriação.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros:, Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

RUI FURLAN, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado o Auto de Infração abaixo declinado, concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto e da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação aos anos-calendário 1996 a 1998, conforme Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 340/350, e demais documentos que instruem o processo, consubstanciados no AI às e-fls. 360/366.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 17/04/2001, 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) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se o excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados.

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

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.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 514/548, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, aduz preliminarmente ser indevido o lançamento em relação ao ano-calendário 1997 devendo ser cancelado pelo fato de já ter sido objeto de fiscalização no ano de 1999, pois não é permitida a abertura de fiscalização para um mesmo ano e atinente a mesma matéria já apreciada e considerada regular.

Ainda em caráter preliminar, pugna pela nulidade da decisão de primeira instância, por entender que houve cerceamento de defesa, na medida em que o processo só estava disponível no órgão da Receita em 09/05/2001, data esta na qual obteve cópia dos autos, enquanto a ciência do lançamento se deu em 24/04/2001, além de alegar imprecisão e incoerência na descrição de diversos fatos, acarretando o cerceamento de defesa, renovando o pedido nesta oportunidade.

Também em sede de preliminar, solicita a conversão do julgamento em diligência, no sentido de serem efetuadas as retificações dos demonstrativos para deles constarem no mês de Janeiro de cada ano os saldos disponíveis nos meses de Dezembro de cada ano-calendário objeto do lançamento, bem como excluir os valores a título de dispêndios não provadas nos autos.

Em relação ao mérito, insurge-se contra a pretensão fiscal, sobretudo quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, sustentando que a fiscalização não considerou como recursos/origem os saldos disponíveis dos meses de dezembro de 1995 a 1997, uma vez que analisados esses valores, não haverá acréscimo patrimonial a descoberto.

Alega também ter o fiscal elaborado erroneamente os demonstrativos de evolução patrimonial, porquanto esses devem ser confeccionados de forma anual e não mensal como procedeu o auditor fiscal. Esclarece que o questionado acréscimo patrimonial a descoberto não serviu de base para aumentar o seu efetivo patrimônio, constituído de bens e direitos, e, portanto, se não há aumento de riqueza não há o que tributar.

Quanto ao ganho de capital na alienação de imóvel rural, argumenta não ter ocorrido efetiva alienação sujeita a apuração de ganho de capital, pois houve na realidade uma desapropriação amigável, razão pela qual se apresenta inconstitucional e indevida a classificação como ganho de capital o resultado obtido com a perda da propriedade por desapropriação, nos termos do artigo 3º, §3º da Lei nº 7.713/88. Em defesa de sua pretensão, colaciona jurisprudência do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes.

Esclarece, ainda, que não apurou ganho de capital porque considerou o valor de aquisição do DIAT, nos termos do artigo 8º da IN SRF nº 48/1998, e não houve DIAT do ano de alienação pois a CESP daria destinação ao imóvel diversa de atividade rural, conforme documento à fl. 218.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade do Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Após, regular processamento do feito, em 20 de setembro de 2016, foi proposta resolução por este Nobre Conselheiro Relator, acatada pela unanimidade do Colegiado, às e-fls 568/573, *in verbis*:

Nestes termos, não podemos olvidar da existência de refiscalização e/ou revisão de lançamento/conclusões fiscais, o que exige a análise da observância dos pressupostos legais para tanto, sobretudo em face da necessária segurança jurídica do ato administrativo, razão pela qual impõe-se converter o julgamento em diligência para que o fiscal autuante esclareça as seguintes indagações:

- 1) Na ação fiscal realizada em 1999, pertinente ao ano-calendário 1997, foram analisados os mesmos fatos geradores da presente autuação?*
- 2) Na ação fiscal procedida em 1999, relativamente ao ano-calendário 1997, foram exigidos e entregues os mesmos documentos solicitados e fornecidos pela contribuinte nesta última fiscalização?*
- 3) Caso haja correlação entre os fatos geradores fiscalizados e os documentos colocados a disposição do fisco nas duas fiscalizações, qual a razão que levou a autoridade lançadora a*

alterar o entendimento inicial pela inexistência de crédito tributário a ser constituído?

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, nos termos encimados, devendo ser oportunizado à contribuinte se manifestar a respeito do resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, se assim entender por bem.

Em resposta a diligência encimada, a autoridade administrativa elaborou um relatório fiscal às e-fl. 586/588, informando o seguinte:

1) Na ação fiscal realizada em 1999, pertinente ao ano-calendário 1997, foram analisados os mesmos fatos geradores da presente autuação?

Resposta: SIM;

2) Na ação fiscal procedida em 1999, relativamente ao ano-calendário 1997, foram exigidos e entregues os mesmos documentos solicitados e fornecidos pela contribuinte nesta última fiscalização?

Resposta: SIM

3) Caso haja correlação entre os fatos geradores fiscalizados e os documentos colocados a disposição do fisco nas duas fiscalizações, qual a razão que levou a autoridade lançadora a alterar o entendimento inicial pela inexistência de crédito tributário a ser constituído:

Para responder a este quesito e em complemento aos anteriores elaborei a planilha abaixo:

[...]

Esclareça-se a princípio que para cada Mês há duas colunas: Plan 1. - trata da planilha (fls. 324 a 330) utilizada neste processo, o que está em julgamento (processo 10835.000629/2001-80); Plan. 2 – planilhas utilizadas no processo 10835.001500/99-11 (fls. 82 a 128 - processo está apensado ao primeiro). Acredito (pois, os autores envolvidos não se encontram em exercício nesta DRF: uns se aposentaram e outros estão em exercícios em outras unidades) que o motivo para a reabertura da fiscalização tenha sido o fato de poder ter havido alguma incorreção quando da elaboração da planilha para apuração (Plan.2) de “variação patrimonial a descoberto”. Conforme se verifica as diferenças de valores substanciais encontram-se na linha: empr. recebidos (total dispêndios/aplicações). No documento com informações dos Saldos mensais de dívidas e ônus reais (fls. 100) , tem-se os valores utilizados na elaboração das planilhas. Enquanto na Plan 1 os valores de empr. recebidos (recursos) de um mês é incluído nos dispêndios do mês seguinte, na Plan. 2 – não há esta inclusão, o que levou à inexistência de “variação patrimonial a descoberto”.

Processo nº 10835.000629/2001-80
Acórdão n.º **2401-005.040**

S2-C4T1
Fl. 5

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos retornaram a minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais.

Conforme já relatado, contra o contribuinte em epígrafe, foi lavrado o Auto de Infração às fls. 176-183 relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, anos-calendário 1996, 1997 e 1998, respectivamente, exercícios 1997, 1998 e 1999, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 126.143,56, sendo R\$ 52.345,48 referentes a imposto, R\$ 39.259,10 a multa de ofício e R\$ 34.538,98 a juros de mora (calculados até 30/03/2001).

DA PRELIMINAR DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Recorrente pugna pela nulidade da decisão de primeira instância, por entender que houve cerceamento de defesa, na medida em que o processo só estava disponível no órgão da Receita em 09/05/2001, data esta na qual obteve cópia dos autos, enquanto a ciência do lançamento se deu em 24/04/2001, além de alegar imprecisão e incoerência na descrição de diversos fatos, acarretando o cerceamento de defesa, renovando o pedido nesta oportunidade.

No mesmo quesito, também alega a falta de coerência dos termos lavrados pela fiscalização, bem como que não houve a descrição precisa dos fatos.

Entendo que não ocorreu cerceamento ao direito de defesa, sobretudo porque o contribuinte conseguiu apresentar claramente sua contestação aos pontos em que discordou do Auto de Infração, ficando claro que não houve imprecisão na descrição dos fatos, consoante relatório fiscal às fls. 170/175. No tocante A. solicitação de reabertura do prazo de 30 dias, por entender que teve prejuízo quanto ao prazo para impugnação, o deferimento seria meramente de caráter protelatório, visto ao tempo já decorrido sem que o contribuinte tenha apresentado qualquer aditamento à impugnação ora sob análise, e ainda, pelo fato do contribuinte ter recebido, juntamente com o Auto de Infração em si, o Termo de Verificação Fiscal, e todos os Demonstrativos, conforme se atesta no Aviso de Recebimento (AR), que se encontra à fl. 184, sendo que os demais elementos constantes do processo são documentos provenientes do próprio contribuinte.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

DA PRELIMINAR PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Também em sede de preliminar, solicita a conversão do julgamento em diligência, no sentido de serem efetuadas as retificações dos demonstrativos para deles constarem no mês de Janeiro de cada ano os saldos disponíveis nos meses de Dezembro de cada ano-calendário objeto do lançamento, bem como excluir os valores a título de dispêndios não provadas nos autos.

Vale salientar que a demanda retornou de diligência nos termos propostos por este Relator, não havendo em se falar em nova conversão, uma vez que, como passaremos a demonstrar, no entendimento deste, não há necessidade de uma nova conversão.

Portanto, não merece acolhimento a suscitada preliminar.

DO MÉRITO**REFISCALIZAÇÃO (ANO-CALENDÁRIO 1997)**

Em suas razões recursais, pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo ser indevido o lançamento em relação ao ano-calendário 1997 devendo ser cancelado pelo fato de já ter sido objeto de fiscalização no ano de 1999, pois não é permitida a abertura de fiscalização para um mesmo ano e atinente a mesma matéria já apreciada e considerada regular.

Apesar de ter sido ventilada em sede preliminar, no entendimento deste Conselheiro, a matéria trata-se de mérito, o qual passaremos a analisar:

Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o pleito do contribuinte deve ser acolhido, uma vez que, de fato, a autoridade lançadora não logrou comprovar os motivos que dariam ensejo à revisão do lançamento anterior já devidamente consolidado, não obstante o esforço dispensado neste sentido.

Consoante se positiva dos autos, constata-se que a exigência fiscal em comento decorre de procedimento de refiscalização do autuado, em observância à recomendação do Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente/SP.

Entrementes, o ilustre auditor fiscal ao lançar os tributos ora exigidos, mais precisamente em seu Relatório Fiscal, não comprovou de forma clara e precisa os motivos que deram suporte à revisão de lançamento, trazendo à colação simplesmente a autoria e as razões para as infrações, deixando de atender o pressuposto de tal procedimento, qual seja, a efetiva comprovação de uma das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional, cerceando, igualmente, o direito de defesa do contribuinte que, ao oferecer sua impugnação e recurso voluntário, não teve conhecimento pleno das verdadeiras razões da refiscalização e conseqüente revisão de lançamento.

Como se sabe, o ato administrativo deve ser fundamentado, ou seja, motivado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e congruente, os fatos e dispositivos legais que lhe suportaram, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de insubsistência do lançamento.

Ademais, tratando-se de revisão de lançamento, que tem natureza de excepcionalidade (foge à regra), com mais razão o procedimento levado a efeito pelo fisco deve estar devidamente motivado, tendo em vista os limites e condições impostos pela legislação de regência para tal conduta fiscal.

Observe-se, que referido procedimento encontra respaldo no artigo 149 do Códex Tributário, o qual traz em seu bojo várias hipóteses que podem determinar a revisão de lançamento, como segue:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior:

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo Único - A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Como se verifica, o dispositivo legal encimado elenca uma infinidade de motivos que podem ensejar a revisão do lançamento, impondo a cada um deles a devida comprovação, por parte da autoridade fiscal, de sua efetiva ocorrência, tornando possível/válido tal procedimento, o que não se vislumbra no caso *sub examine*.

Não bastasse isso, para que produza seus efeitos legais, deve, ainda, o artigo 149 do CTN, ser interpretado cumulativamente com o artigo 145, inciso III, do mesmo Diploma legal, que assim preceitua:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

[...]

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Na hipótese dos autos, constata-se que o nobre fiscal autuante, ao constituir o crédito referente ao imposto de renda, a partir de procedimento de revisão de lançamento, inobstante a necessidade de interpretação conjunta das normas legais encimadas, sequer inscreveu e/ou informou o artigo supracitado (149 e incisos), para dar suporte ao lançamento ora guerreado, reforçando a fragilidade do feito.

Nessa esteira de entendimento, é de bom alvitre esclarecer que não basta o fiscal autuante consignar no Relatório Fiscal e/ou MPF o documento da lavra de autoridade superior determinando a refiscalização e/ou revisão de lançamento (*in casu*, CI N° 40/00 do Delegado da RFB), ou mesmo o artigo utilizado como fundamento àquela empreitada (o que também não fez), tendo em vista não ter o condão de motivar o lançamento, de forma a torná-lo válido, devendo haver a efetiva comprovação de uma das situações previstas no artigo 149 do CTN, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa do contribuinte, não lhe oferecendo, igualmente, a segurança jurídica, que deve nortear os atos da administração.

Mais a mais, o documento encimado (CI N° 40/00 do Delegado da Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente/SP), determina tão somente o reexame de período já fiscalizado, ou seja, a refiscalização, que não pode ser confundida com revisão de lançamento. Com efeito, a revisão do lançamento anteriormente efetuado, objeto do reexame, somente

poderá ser procedida quando restar comprovada uma das hipóteses permissivas constantes na legislação pertinente.

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quando encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149 do CTN, o qual impõe a comprovação da ocorrência das hipóteses inculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

De igual forma, referida omissão impossibilita que as autoridades julgadoras tenham conhecimento pleno de todos os fatos motivadores do lançamento, com a finalidade de formar sua livre convicção quanto à regularidade do feito, notadamente quando é cediço que, tratando-se de erro de direito na autuação anterior, não poderá haver a revisão do lançamento.

Nessa toada, a indicação clara e precisa dos fatos que fundamentaram a revisão do lançamento, devidamente comprovados, com a respectiva motivação na norma legal (artigo 149 do CTN), é condição *sine qua non* à validade do ato administrativo *sub examine*. Ou seja, deve haver a perfeita subsunção da norma ao fato.

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de **demonstrar e comprovar** no Relatório Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do lançamento, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito.

A doutrina pátria não discrepa deste entendimento, conforme preleciona Alberto Xavier em sua obra **“Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”**, de onde pedimos vênia para transcrever o seguinte excerto a respeito do tema, *in verbis*:

“[...]”

Tanto o ato de lançamento de ofício por revisão da declaração, quanto o ato de revisão de ofício (como todo o ato administrativo que afete direito e interesses do cidadão) devem ser fundamentados, isto é, devem indicar as razões de fato e de direito em que se baseiem, demonstrando a ocorrência dos pressupostos de fato para a sua realização, previstos em lei.

Assim, não será válido lançamento de ofício que não demonstre que a declaração ou esclarecimento não foram prestados ou foram recusados, ou que ocorreu falsidade, erro ou omissão nos elementos declarados. Como também não será válida revisão de lançamento que não demonstre a existência de fraude, vício de forma ou erro de fato.” (Do Lançamento No Direito Tributário Brasileiro – Xavier, Alberto – 3ª Edição – Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 254) (grifamos)

Ainda a propósito da matéria, justificando a necessidade de motivação da refiscalização, aquele mesmo doutrinador assim se manifesta:

“

CAPÍTULO II

OS LIMITES DO PODER DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade – favorável à eliminação

da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da segurança jurídica – favorável à estabilidade pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num re-exercício ilimitado do seu poder de lançar.

[...]”

Por sua vez, a jurisprudência administrativa, igualmente, corrobora a pretensão da contribuinte, consoante se infere do julgado da lavra do eminente Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, Antonio Carlos Atulim, à época Conselheiro da 1ª Câmara, assim ementado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A apresentação de impugnação e de recurso voluntário com argumentação robusta e esquematizada por tópicos desautoriza a alegação de cerceamento do direito de defesa.

PIS. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. REVISÃO DE LANÇAMENTO.

Inexistindo no auto de infração motivação expressa, tanto para o reexame de período anterior como para a exigência de diferenças que deixaram de ser lançadas na ocasião, exclui-se o crédito tributário exigido em decorrência da revisão de lançamento anterior.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÕES DE DESPESAS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição as recuperações de despesas que não constituam novos ingressos na contabilidade da pessoa jurídica, a teor do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98.

DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição os descontos concedidos de maneira incondicional, a teor do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98.

Recurso provido em parte.” (1ª Câmara do 2º Conselho, Recurso nº 126.730, Acórdão nº 201-78.207, Sessão de 22/02/2005) (grifamos)

Ainda em relação a matéria, em recente assertiva, a 1º Turma Ordinária da 2º Câmara da 1º Seção de Julgamento, igualmente como encimado, corrobora a pretensão da contribuinte, consoante se infere do Acórdão nº 1201-001.687, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

ARTIGO 149 DO CTN. REFISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. *A revisão de lançamento fiscal somente é cabível no caso da fiscalização fundamentar e motivar a ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes do artigo 149 do CTN, sob pena de improcedência do Auto de Infração.*

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. VEDAÇÃO. *É vedada à administração pública o reexame de matéria e período já fiscalizados com base na mudança de critério jurídico e/ou erro de direito.*

IRPJ. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. PRESUNÇÃO SIMPLES. ILEGALIDADE. *É ilegal o lançamento de IRPJ feito com base na presunção simples de existência de lucro no exterior, apurado com base na receita de equivalência patrimonial registrada por empresa do grupo com base em balanço intermediário levantado em 30/11 para efeito de incorporação.*

Como se observa, a própria administração pública estabeleceu limites ao poder de revisão de seus atos, impondo a verdadeira comprovação de uma das possibilidades inscritas no artigo 149 do CTN, sob pena de estabelecer-se uma imensa insegurança jurídica por parte do contribuinte em relação aos atos praticados pelo Poder Público, objetivando, da mesma forma, preservar o ato praticado pelo agente fiscal anteriormente.

Com efeito, os atos administrativos, consoante se infere dos artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito do INSS, devem obedecer o princípio da segurança jurídica, bem como ser motivados, como segue:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma legal, assim dispõe:

“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.”

No presente caso, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, a partir do procedimento de refiscalização, inobservou ao menos 04 (quatro) dos princípios inscritos no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, eis que deixou de **motivar** o lançamento, em total

afronta ao direito da **ampla de defesa e contraditório** da contribuinte, ferindo, igualmente, a **segurança jurídica** que deve nortear os atos administrativos.

Registre-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu o fisco na constituição do crédito previdenciário, bem como os motivos que lhe deram suporte, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, mormente tratando-se de revisão de lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa.

Importantíssimo salientar que em resposta a diligência, a autoridade fiscal afirmou que foram analisados os mesmos fatos geradores e documentos da oportunidade anterior, formulando ainda planilha apontando eventuais diferenças nas conclusões, no entanto em nenhum momento explicitando qualquer requisito do artigo 149 da CLT.

Nesse contexto, deve ser declarada a improcedência do feito quanto a este ano-calendário, em observância a legislação de regência, mas precisamente dos artigos do CTN e da Lei nº 9.784 encimados, uma vez que as omissões apontadas contaminam a exigência fiscal decorrente de procedimento de revisão de lançamento, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e ferir o princípio da segurança jurídica.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - SOBRA DE SALDO

Insurge-se contra a pretensão fiscal, sobretudo quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, sustentando que a fiscalização não considerou como recursos/origem os saldos disponíveis dos meses de dezembro de 1995 a 1997, uma vez que analisados esses valores, não haverá acréscimo patrimonial a descoberto.

Alega também ter o fiscal elaborado erroneamente os demonstrativos de evolução patrimonial, porquanto esses devem ser confeccionados de forma anual e não mensal como procedeu o auditor fiscal. Esclarece que o questionado acréscimo patrimonial a descoberto não serviu de base para aumentar o seu efetivo patrimônio, constituído de bens e direitos, e, portanto, se não há aumento de riqueza não há o que tributar.

Quanto a este questionamento no sentido de que não foram considerados os saldos de dezembro dos anos anteriores na composição para a verificação do acréscimo patrimonial, diferentemente do que ocorre nos outros meses do ano, a situação patrimonial do contribuinte no dia 31 de dezembro é espelhada pela declaração de bens integrante da declaração de ajuste anual. Assim, se do fluxo financeiro efetuado pela autoridade fiscal para fins de análise da evolução patrimonial, restarem recursos nos meses de janeiro a novembro, devem eles, por ausência de previsão legal para declaração de bens mensal, ser considerados no início do mês posterior como origem de recursos. Já no caso do mês de dezembro, consideram-se como origem de recursos para o ano posterior, os saldos constantes da declaração de bens comprovados no procedimento fiscal.

Se o contribuinte deixou de declarar valores que compunham o seu patrimônio em 31 de dezembro e que restarem evidenciados pela análise da evolução patrimonial, incumbe a ele a prova da sua existência, visto ser sua a obrigação original de declará-los. Na ausência de prova da permanência dos recursos resultantes da análise da evolução patrimonial no patrimônio do contribuinte ao final do ano-calendário, não resta ao Fisco outra alternativa senão a de presumi-los consumidos, que foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

ALIENAÇÃO - DESAPROPRIAÇÃO

Quanto ao ganho de capital na alienação de imóvel rural, argumenta não ter ocorrido efetiva alienação sujeita a apuração de ganho de capital, pois houve na realidade uma desapropriação amigável, razão pela qual se apresenta inconstitucional e indevida a classificação como ganho de capital o resultado obtido com a perda da propriedade por desapropriação, nos termos do artigo 3º, §3º da Lei nº 7.713/88. Em defesa de sua pretensão, colaciona jurisprudência do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes.

Esclarece, ainda, que não apurou ganho de capital porque considerou o valor de aquisição do DIAT, nos termos do artigo 8º da IN SRF nº 48/1998, e não houve DIAT do ano de alienação pois a CESP daria destinação ao imóvel diversa de atividade rural, conforme documento à fl. 218.

Como se verifica do documento de e-fls.186/198, área de propriedade do recorrente foi desapropriada para formação da Bacia de Acumulação da Usina Hidroelétrica de Porto Primavera, cuja construção está a cargo da expropriante CESP - Companhia Energética de São Paulo.

Quanto a matéria, peço vênias, para adotar como razões de decidir o voto da lavra da Ilma. Conselheira Dra. Ana Paula Fernandes, condutor do Acórdão 9202-003.772, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual transcrevo:

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

Observo atentamente que o acórdão recorrido explicita que deixou de aplicar a isenção prevista no diploma constitucional, pelo fato de que o decreto de desapropriação anexado aos autos, não tinha como objeto Reforma Agrária, mas sim para fins de utilidade pública, como melhoramento de vias e logradouros públicos, execução de planos de urbanização, e/ou ampliação do campo de pouso para aeronaves.

A jurisprudência acerca da matéria também é farta, tanto que no RESP 111.6460 em sede de repetitivo de controvérsia, o ministro Fux exacerba que o STJ já firmou jurisprudência no sentido da não-incidência da cobrança sobre as verbas auferidas a título de indenização oriunda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, por não representar acréscimo patrimonial. Ou seja, ele deixa claro que o que importa é que se trate de desapropriação, não importando a qual título.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.
ART. 543C, DO CPC. IMPOSTO DE
RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE
DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA
INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles. 2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação: "XXIV a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;" 3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado. 4. "Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do parágrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, parágrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela

*incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., parágrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18111988) 4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda. 5. **Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.** 6. Precedentes: AgRg no Ag 934.006/SP, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 06.03.2008; REsp 799.434/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 31.05.2007; REsp 674.959/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 20/03/2006; REsp 673273/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 02.05.2005; REsp 156.772/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19/12/1997. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Independentemente da finalidade da desapropriação, importante firmar que ela se dá por ato do Poder Público, portanto, por ato de vontade externa ao contribuinte no intuito de atender ao interesse de toda coletividade. Se o contribuinte opta por fazê-la de modo amigável ou não, o que importa é que o tenha feito com base em decreto de desapropriação, a fim de formalizar o ato em si, e diferenciá-lo de uma simples negociação de compra e venda.

*Insta aqui salientar que o § 2º, do art. 27 da lei básica da desapropriação, Decreto lei n.º 3.365/41, não está derogado pela lei de imposto de renda e dispõe que: "na **transmissão de propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário**".*

Além das razões encimadas, a jurisprudência uníssona é no posicionamento pela não incidência do imposto de renda em casos de desapropriação, tendo tais posicionamentos, inclusive, motivado a elaboração da Súmula CARF nº 42, de aplicação obrigatória por parte dos Conselheiros deste Tribunal, *in verbis*:

CARF Súmula nº 42: Não incide imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação.

Desse modo, observados os dispositivos legais aplicáveis ao caso, corroborados pelas provas dos autos, afasto a aplicação de imposto de renda por ganho de capital sobre os valores advindos da desapropriação.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em desacordo parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para:

a) declarar a improcedência do feito quanto ao ano-calendário 1997, em observância a legislação de regência, mas precisamente dos artigos do CTN, das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que as omissões apontadas contaminam a exigência fiscal decorrente de procedimento de revisão de lançamento; e

b) afastar a aplicação de imposto de renda por ganho de capital sobre os valores advindos da desapropriação, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira