



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

Processo nº 10935.724414/2013-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.116 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrente MARCELO LUIZ PERTILE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO NO SUJEITO PASSIVO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. INSUFICIÊNCIA DE PROVA DE SIMULAÇÃO'.

Não restando suficientemente comprovada a existência de simulação, permanece como valida alienação. de imóvel rural tal como atestada pelas provas carreadas nos autos.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE.

Deve-se cancelar o auto de infração quando for observado erro na construção no lançamento, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CALCULO APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através de documentação hábil e idônea.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

JUROS DE MORA. SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, incidindo, inclusive, sobre a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 07/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 694/714, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS, de fls. 661/682, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 459/469, lavrado em 12/11/2013, decorrente das seguintes infrações:

- (i) Omissão de rendimentos em razão de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo a fatos geradores ocorridos em fevereiro/2009, março/2009, maio/2009 e junho/2009, que resultou no imposto de renda devido (sujeito à tabela progressiva anual) no valor de R\$ 9.409,75, com aplicação da multa de 75%;
- (ii) Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, relativo a fatos geradores ocorridos em fevereiro, março e maio

de 2009 (total de R\$ 20.393,26 no ano); junho, julho, agosto, outubro e dezembro de 2010 (total de R\$ 19.147,01 no ano); e abril, agosto e dezembro de 2011 (total de R\$ 23.905,43 no ano), com aplicação da multa qualificada de 150%.

A ciência do RECORRENTE ocorreu em 19/11/2013 (fl. 487).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 196.087,16, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura), multa de ofício, ora aplicada no percentual de 75%, ora de 150%.

Do Ganho de Capital

De acordo com o Termo de Verificação e Fiscal – TVF de fls. 475/479, a infração decorrente da omissão de ganho de capital teve origem com a venda, em março de 2009, de imóvel rural (Fazenda Rancho Eldorado, matrícula 5125 no Registro de Iguatemi/MS) cujos coproprietários (50% para cada) eram Juscelino do Reis e o RECORRENTE (casado em regime de comunhão universal de bens com a Sra. Cristina Pertile), com valores da alienação recebidos de forma parcelada ao longo dos anos 2009, 2010 e 2011.

A autoridade fiscal apurou uma simulação na alienação da Fazenda, pois a despeito de o imóvel estar em nome de pessoa jurídica (da qual Juscelino do Reis e a esposa do RECORRENTE são sócios), os valores da venda teriam sido repassados de imediato aos sócios mediante empréstimos. A descrição dos fatos envolvendo o ganho de capital foi assim apresentada no TVF (fls. 475/479):

“A- Ganho de Capital na venda de imóvel rural em Iguatemi/MS:

Os co-proprietários (50% cada) Juscelino do Reis e Marcelo Luiz Pertile adquiriram em junho de 2003 por R\$ 480.000,00 (R\$ 240.000,00 cada) área rural de 1.233,6225 há (Fazenda Rancho Eldorado matrícula 5125 no Registro de Iguatemi/MS).

Constituíram empresa (Inajá Agroflorestal Ltda CNPJ 10.329.553/0001-46) em 10/08/2008 tendo como sócios Juscelino dos Reis e a esposa do sócio Marcelo Luiz Pertile, Cristina Possato Duarte Pertile, casado em regime de comunhão universal de bens, conforme contrato social.

Conforme cláusula primeira o objetivo social é a exploração de atividades agropastoris em geral, abrangendo a criação e manejo de gado bovino, eqüinos e tratos culturais.

Conforme cláusula quarta do contrato social Cristina Possato Duarte Pertile é nomeada representante do condômino Marcelo Luiz Pertile e conforme cláusula quinta integralizam o capital de R\$ 480.000,00 pela entrega da área rural pelo valor de aquisição, que é o mesmo constante na Declaração do ITR 2003 feita pelo adquirente.

Em 09/09/2008 consta nos livros da Inajá a conta 13210007 "imóveis próprios" o reajuste do valor do imóvel pela entrega em 03/09/2008 da declaração do ITR 2008, em nome dos sócios incorporadores, de R\$ 2.320.000,00, para se chegar ao valor de R\$ 2.800.000,00.

A sede da empresa, conforme cadastro e primeira alteração contratual de 08/11/11 é na residência do sócio Marcelo Luiz Pertile à R Juraci Antonio Capra 861, casa 32, Country , Cascavel PR.

Conforme CNAE (Cód. Nac. Ativ. Econ.) os sócios Jucelino dos Reis e Marcelo Luiz Pertile, já exerciam desde maio de 2008 atividade rural (reflorestamento) através de outra empresa e com um terceiro sócio, na PAR Agroinvest LTDA CNPJ 09.571.975/0001-44.

Conforme os livros, a Inajá não apresenta receita ou resultado em 2008, 2009, em 2010, praticamente apenas despesas financeiras de R\$ 4.141,14, sobressaindo em 25/10/10 o IOF de R\$ 3.269,50, em 2011 apenas despesas de R\$ 25.606,29, sobressaindo em 15/08/11o pagamento de ITBI de R\$ 23.000,00, relativo a terreno recebido em pagamento da fazenda. No SPED (Sist. Público de Escrit. Digital) consta Receita Operacional Bruta Igual à despesa de R\$ 194,30 em 2009, receitas e despesas de R\$ 4.533,06 em 2010, receitas e despesas de R\$ 25.633,71 em 2011.

Em 08/11/2011 alteram o objeto social para a exploração de atividades agropastoris em geral , abrangendo a criação e manejo de gado bovino, equinos e tratos culturais, a administração, compra, venda e locação de imóveis próprios.

Conforme escritura de 10/12/2009 a Inajá Agroflorestal Ltda vende essa área de 1.233,6225 em Iguatemi para o falecido Ricardo Santos CPF 001.825.919-72 pelo valor ajustado na Declaração ITR de R\$ 2.800.000,00 pagos R\$ 800.000,00 em 01/03/2009, R\$ 1.000.000,00 em 01/03/2010 e R\$ 1.000.000,00 em 01/03/2011.

A Inajá Ltda repassa de imediato em 2009 e 2010 os valores recebidos aos sócios mediante empréstimos.

Assim temos que a venda da área foi feita mediante passagem pela titularidade de empresa, sem faturamento, cujos sócios são as pessoas físicas que originariamente eram os proprietários da terra.

Ao deparar-se com a ocorrência de simulação, a autoridade fiscal tem o dever aplicar a legislação sobre os fatos efetivamente ocorridos, desconsiderando aqueles fatos constituídos apenas formalmente, sem nenhuma consonância com a realidade.

Esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa

que vai realizar o lançamento deve "verificar a ocorrência do fato gerador" e "determinar a matéria tributável". Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Tanto é assim que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que ensejam o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

Diante dos dispositivos acima mencionados, constantes do Código Tributário Nacional desde seu advento no ano de 1966, resta evidente a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar o ato simulado e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos. Importa destacar que essa atitude impõe-se como um dever à autoridade fiscal e nada mais é do que uma decorrência do princípio da verdade material.

Ainda, conforme a Lei 7.450 de 23/12/1985.

‘Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital , qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.’

Multa agravada de 150% conforme art. 957 II do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) e arts. 71 a 73 da Lei 4502/1964:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir

ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Diligenciado adquirente acerca dos pagamentos, a viúva enviou cópia da escritura.

Assim sendo foi calculado o ganho de capital de CADA UM dos dois proprietários da fazenda em Iguatemi considerando o custo para cada proprietário de R\$ 240.000,00 pago em junho de 2003 e a venda, conforme escritura, no recebimento da primeira parcela em março de 2009 por R\$ 1.400.000,00 para cada proprietário, diferindo-se a tributação conforme o recebimento de cada uma das três parcelas (R\$ 400.000,00 em mar/2009, R\$ 500.000,00 em mar/2010 e R\$ 500.000,00 em mar/2011 para cada proprietário).

A aplicação dos fatores de redução do ganho de capital da Lei 11.196/2005 faz com que o lucro tributável caia de R\$ 1.160.000,00 para R\$ 843.101,55, ou seja, 60,22% do valor de venda.

Se tivessem recebido, conforme escritura de dez/2009, 28,57% do pagamento em março de 2009 o lucro nesse mês seria de R\$ 240.886,16, recebendo 35,71 % do pagamento em março de 2010 e março de 2011 o lucro tributável em cada um desses meses seria de R\$ 301.107,69.

Intimada a empresa compradora, a sócia Cristina Pertile, juntando cópia de notas promissórias, apresentou o cronograma da quitação com R\$ 628.000,00 recebidos em fevereiro/2009, R\$ 172.000,00 em março/2009, R\$ 100.000,00 em maio/2010, R\$ 100.000,00 em junho/2010, R\$ 100.000,00 em julho/2010, R\$ 150.000,00 em agosto/2010, R\$ 200.000,00 em outubro/2010, R\$ 295.000,00 em dezembro/2010, R\$ 55.000,00 em abril de 2011, R\$ 400.000,00 em agosto de 2011 na forma de terreno conforme DOI (Decl. de Oper. Imob.) em que constam como alienantes a viúva e as filhas e R\$ 600.000,00 em dezembro de 2011 através de diversos cheques, perfazendo o total de R\$ 2.800.000,00. Nos livros da Inajá constam detalhadamente os valores recebidos em dez/2011 e cheques devolvidos. Assim, devido a doença em 2010 e falecimento do comprador, os recebimentos não foram exatamente conforme a escritura de dez/2009.

Dessa forma, o lucro tributável de cada um dos dois sócios é de R\$ 845.942,55 ou 60,43% do valor da venda diferido pelos valores das parcelas recebidas (divididas por cada sócio) conforme planilha em anexo (documentos Diversos - Outros - Ganho capital da Faz Iguatemi MS). O ganho de capital do sócio Marcelo foi dividido com a esposa Cristina que declarou em separado."

Através da planilha de fl. 471 a autoridade fiscal demonstra a apuração do ganho de capital, e do lucro tributável relativo a cada parcela recebida. Nota-se que o valor do ganho de capital tributável foi dividido entre o RECORRENTE e o seu cônjuge.

Conforme exposto, a autoridade fiscal aplicou multa de 150% por entender que houve simulação no caso da alienação do imóvel através de pessoa jurídica.

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A autoridade fiscal apurou APD no ano-calendário 2009 com a construção de residência no lote 32 no Condomínio Vinícius de Moraes. O RECORRENTE declarou ter gasto R\$ 335.000,00 para construção do imóvel, dos quais R\$ 90.000,00 foram em 2008 e R\$ 245.000,00 em 2009.

A autoridade fiscal detalhou essa infração da seguinte forma no TVF:

“B- Variação Patrimonial a Descoberto:

Intimado a apresentar documentação referente às aquisições/financiamentos de bens/participações societárias, o contribuinte/cônjuge Marcelo apresentou os documentos em cópia que foram usados para, juntamente com DIRFs (Declarações de Imposto Retido na Fonte, enviadas à Receita pelas fontes pagadoras), DARFs (Recolhimentos de Tributos à Receita) e DIRPF (Decl. De Imp. De Renda Pessoa Física) montar planilha de origens e aplicações de recursos.

Conforme planilha de origens e aplicações de recursos em anexo, no início de 2009, o contribuinte efetuou aportes na Agroinvest Par conforme livro razão.

Declara ter gasto R\$ 90.000,00 em 2008 com a construção de residência no lote 32 de 988,12 m2 no Condomínio Vinícius de Moraes e gasto R\$ 245.000,00 em 2009 totalizando R\$ 335.000,00.

Considerados os pagamentos de financiamento de construção pagos à caixa econômica em 2009 (R\$ 20.915,50) temos então que os demais gastos com a construção em 2009 ficariam em R\$ 224.084,50.

Início da obra em 15/05/2008 (conforme Aviso de Regularização de Obra ARO) conclusão em 09/06/2009 (conforme protocolo do Certificado de conclusão de obra e notando-se aumento de consumo da Copel de 27 KWH em junho para 142 KWH em julho), enquadrada como padrão alto RI com 358,19 m2 (conforme matrícula e Aviso de Regularização de Obra ARO) temos 384 dias de construção.

Fazendo uma proporcionalidade dos dias de cada mês no total de dias calcula-se o número de metros quadrados de construção por mês que são multiplicados pelo custo unitário básico mensal do Sinduscon PR do respectivo mês. Totalizando os dispêndios

mensais teríamos uma total de R\$ 418.351,14 conforme planilha no final de "docs construção", bem superior aos R\$ 335.000,00 declarados, durante todo o período da obra.

Sabendo-se que o acabamento é mais custoso do que as fundações, levantamento de paredes e lages, a ponto do CUB variar em torno de 45% entre o CUB de padrão baixo e alto, é razoável supor que os custos maiores sejam no final da obra, talvez até com pagamentos parcelados além do término da obra, dos quais não se dispõe das carnes de prestação, salientando que mobiliário (que se pode transportar sem alterar sua condição de móvel) não compõe o custo do imóvel.

Os valores de variação patrimonial a descoberto foram divididos entre os cônjuges. Para a esposa, ao se acrescentar nos rendimentos metade da variação patrimonial do casal, o desconto simplificado aumenta (gerando uma "Dedução no Imposto" nos cálculos) e acrescenta-se ao saldo de imposto a pagar, o imposto já restituído na declaração."

Em síntese, a fiscalização constatou que, tirando os pagamentos de financiamento de construção pagos à caixa econômica em 2009 (R\$ 20.915,50), os demais gastos com a construção em 2009 ficariam em R\$ 224.084,50. Assim, o que a autoridade fez foi dividir esse valor por 06, que representa o número de meses em que houve a obra naquele ano (de janeiro a junho), o que resulta em R\$ 37.347,42 para cada mês.

Munida do valor acima e dos outros valores de origens e despesas, foi elaborada a planilha de fl. 456, onde constatou a variação patrimonial a descoberto nos meses de fevereiro, março, maio e junho de 2009. A metade dessa variação foi atribuída ao RECORRENTE e a outra metade ao seu cônjuge.

A planilha com estimativas de gastos com a construção foi acostada à fl. 472.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 490/512 em 16/12/2013. A DRJ de origem assim resumiu as razões de defesa do RECORRENTE:

"Preliminares de nulidade

- *A autoridade lançadora desconsiderou operações realizadas pela pessoa jurídica Inajá Agroflorestal Ltda e lançou o imposto de renda sobre ganho de capital em nome das pessoas físicas de seus sócios, tudo isso à revelia da referida pessoa jurídica, a qual tem interesse e direito em promover os esclarecimentos acerca dos fatos, sendo, assim de litisconsórcio passivo necessário, que deveria ter sido chamado ao processo, sob pena de cerceamento de direito de seu direito de defesa e dos sócios, razão pela qual deveria ser declarada a nulidade do lançamento;*

- *Se houvesse alguma irregularidade fiscal na venda do imóvel rural, a responsabilidade tributária deveria ser imputada à sociedade Inajá Agropecuária Ltda, motivo pelo qual se deve anular o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo;*

Desconsideração de ato ou negócio jurídico

- *Os procedimentos para desconsideração de ato ou negócio jurídico dependem ainda da edição de lei ordinária, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN;*
- *A fundamentação no inciso VII do art. 149 do CTN é equivocada, pois referido dispositivo apenas poderia ser aplicado em caso de revisão de ofício dos lançamentos;*
- *Além disso, não houve comprovação de que tenha havido simulação, pois se assim fosse, teria havido comprovação de que os alienantes do imóvel seriam as pessoas físicas sócias da pessoa jurídica, o que não houve no caso em pauta;*
- *A alienação do imóvel rural pela pessoa jurídica é comprovada por meio de escritura pública e contrato particular.*

Desconsideração da personalidade jurídica

- *A autoridade fiscal não possui competência legal para desconsiderar a personalidade jurídica, conforme regras do art. 50 do Código Civil, cabendo tal ofício apenas ao Poder Judiciário.*

Ganho de capital

- *Não há se falar em ganho de capital dos sócios pessoas físicas, pois a sociedade Inajá Agroflorestal Ltda foi devidamente constituída, não há interposta pessoas em seu quadro societário, possui contabilidade regular, a qual foi utilizada, inclusive, para se apurar o suposto ganho de capital em nome dos sócios pessoas físicas, motivo pelo qual se refuta o argumento de que a pessoa jurídica teria sido constituída apenas para servir de passagem para alienação do imóvel rural.*

Inexistência de simulação

- *A incorporação do imóvel rural de propriedade dos sócios pessoas físicas ao capital social da pessoa jurídica não implicou ganho de capital, pois isso se deu pelo valor histórico do bem;*
- *Posteriormente, houve adequação do valor do imóvel rural ao preço de mercado que foi registrado contabilmente, conforme permitia o §2º do art. 8º da Lei nº 9.393, de 1996;*

- *O imóvel rural estava sendo reflorestado entre os anos de 2004 e 2005, motivando a diminuição das atividades de pecuária até cessar, o que explica o fato de não se ter auferido resultado nos anos de 2008 a 2010;*
- *Não havendo faturamento ou lucro da empresa, também não houve nas pessoas físicas dos sócios;*
- *A sociedade foi constituída visando à venda de madeira ou a sua transformação em cavaco, biomassa voltada para a indústria frigorífica da região, mas a área rural, em razão da parte reflorestada, tornou-se atrativa, surgindo oportunidade de venda, o que motivou a mudança nos planos originais, considerando que o negócio era atraente;*
- *Não há irregularidade no fato de o endereço da sociedade ser o mesmo de um dos sócios, e isso até facilita a entrega de correspondência e também estabelece uma referência para a pessoa jurídica;*
- *A venda, diferentemente do que alega a fiscalização, não foi feita pelo valor ajustado na DITR, mas sim pelo valor de mercado, o qual foi informado em DIAT/2008 conforme determina a Lei nº 9.393, de 1996;*
- *O repasse dos valores recebidos pela venda do imóvel não foram repassados de forma imediata às pessoas físicas de seus sócios, mas conforme estes tiveram necessidade, o que foi feito em 04/03/2010, 13/10/2010 e 14/05/2012 por meio de legítimos contratos de mútuo, com recolhimento de IOF;*
- *Tudo isso mostra que não houve a alegada simulação, a qual não foi provada de forma concreta pela autoridade lançadora.*

Equivoco na data de recebimento de parcela

- *Se eventualmente subsistir a exigência do crédito tributário, há que se corrigir a data do recebimento da parcela de R\$ 100.000,00 ocorrido, efetivamente, em 28/05/2010 conforme informado corretamente pela autoridade lançadora no relatório fiscal, mas que na apuração do tributo devido considerou-se 28/05/2009, o que implicaria uma incidência de juros maiores que o devido.*

Inexistência de variação patrimonial a descoberto

- *O valor de construção declarado no ano-calendário 2009 é superior ao ocorrido efetivamente, e tratou-se de mera estimativa lançada quando da elaboração da declaração de ajuste anual;*
- *Foi emitido habite-se em junho de 2009 antes do término da obra, que se deu em agosto de 2009, para permitir a*

obtenção de financiamento junto à Caixa Econômica Federal, e essa emissão de habite-se é permitida desde que preenchidos requisitos mínimos previstos na legislação;

- Se for considerar o valor de construção declarado, deve-se registrar que houve uma concentração de pagamentos em agosto e setembro de 2009, o que motivou a obtenção de empréstimo de R\$ 100.000,00 em agosto de 2009 conforme contrato juntado à impugnação, além de comprovantes de saques bancários para fazer frente as dívidas de construção pagas em agosto de 2009;*
- Assim, o valor da construção deve ser rateado entre os meses de janeiro até setembro de 2009, devendo ser considerado o valor de R\$ 80.000,00 no mês de agosto de 2009 e o saldo remanescente nos meses de janeiro a setembro;*
- Para comprovar o alegado, junta laudo técnico assinado pelo engenheiro responsável pela obra, bem como declaração do mestre de obra, ambos sinalizando conforme o alegado na impugnação;*
- Houve uma incorreção da planilha da fiscalização, pois nesta consta devolução de empréstimo obtido de Thays Cristina Pertile de Anchieta em agosto de 2009, quando o correto seria R\$ 50.000,00 em agosto de 2009 e o restante em dezembro de 2009, conforme declaração da referida credora;*
- Apresenta nova planilha com as referidas modificações para comprovar a inexistência de variação patrimonial a descoberto.*

Multa qualificada

- Não se justificou o motivo da aplicação da multa de ofício de 150%, citando apenas os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não sendo demonstrada e comprovada a conduta praticada pelo sujeito passivo, ou seja, a que ele tenha agido com consciência e vontade de praticar o fato descrito na norma;*
- A mera alegação de insuficiência de recolhimento de tributos, principalmente quando o contribuinte apresenta as diversas declarações exigidas pelo Fisco além de manter escrita contábil regular, não é motivo para se aplicar a multa qualificada;*
- A jurisprudência administrativa vai ao encontro desse entendimento.*

Impossibilidade de correção da multa de ofício

- Se persistir a exigência da multa de ofício, sobre esta não poderá incidir a Selic.*

Pedidos

Ao final, pleiteou-se:

- nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa pela ausência de litisconsórcio envolvendo a empresa Inajá Agroflorestal Ltda;
- nulidade do lançamento em razão de ser vedado à autoridade administrativa efetuar a desconsideração de ato jurídico perfeito, por ausência previsão legal;
- nulidade do lançamento em razão de a autoridade administrativa não possuir competência para desconsideração da personalidade jurídica da empresa Inajá Agroflorestal Ltda;
- exonerar os créditos tributários fundados em suposto ganho de capital;
- exonerar os créditos tributários fundados em suposta variação patrimonial a descoberto;
- redução da multa de 150% para 75%;
- a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- a procedência total da impugnação.”

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente em parte o lançamento (fls. 667/688). O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

*IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO DE
OFÍCIO. LITISCONSORTE NECESSÁRIO. SOCIEDADE
EMPRESÁRIA. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.
CERCEAMENTO DE DEFESA.*

O lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física deve ser feito em nome desta, e não em nome de pessoas jurídicas, as quais não são sujeito passivo do referido tributo, motivo pelo qual não devem ser chamadas para compor a lide processual, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A simulação resta caracterizada quando se constata divergência entre a exteriorização e a volição, isto é, quando são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente os que se praticam são outros.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR.

Compete à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária na sua essência, não levando em conta negócios jurídicos simulados com o fim de ocultar a realidade dos fatos.

IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. OMISSÃO.

Deve ser lançado de ofício o imposto de renda sobre omissão de ganho de capital decorrente da alienação de propriedade rural.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Presume-se a omissão de rendimentos decorrente da variação a patrimonial a descoberto apurada em fluxo de caixa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de fraude, sonegação e conluio, conforme prevê a lei.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário abrange também a multa de ofício, motivo pelo qual sobre esta, uma vez não paga no vencimento, incidem juros de mora conforme determina a legislação tributária.

LANÇAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO.

Deve ser revisado o lançamento para fins de correção do período correspondente ao fato gerador informado incorretamente em auto de infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Nas razões do voto proferido na ocasião, a autoridade julgadora rebateu os argumentos do RECORRENTE e findou por manter o lançamento do crédito exigido. Apenas julgou a impugnação procedente em parte para alterar a data do fato gerador do imposto lançado em decorrência da omissão de ganho de capital correspondente à parcela recebida de R\$ 50.000,00 (metade referente a cada cônjuge) de 28/05/2009 para 28/05/2010, conforme especificado abaixo:

De			Para		
Fato Gerador	Imposto	Multa 150%	Fato Gerador	Imposto	Multa 150%
28/05/2009	2.265,92	3.398,88	28/05/2010	2.265,92	3.398,88

Isto porque a DRJ verificou que, a despeito da autoridade fiscal ter informado corretamente no relatório fiscal o recebimento de R\$ 100.000,00 em maio/2010 (fl. 477), considerou na apuração do imposto de renda que o mencionado valor foi recebido em 28/05/2009. E tal equívoco implicou na incidência de juros de mora por um ano a mais que o devido.

O Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 25/06/2014, conforme AR de fl.686, apresentou o recurso voluntário de fls. 688/714 em 25/07/2014.

Em suas razões, praticamente reitera o alegado na Impugnação.

Apenas acrescenta argumentos sobre a inaptidão do CNPJ da Inajá. Afirma que, quando da lavratura do auto de infração, a fiscalização lavrou representação para que fosse tornado inapto o CNPJ da empresa Inajá Agroflorestal Ltda., o que foi atendido pela Administração Tributária, conforme Ato Declaratório Executivo nº 02, de 29/01/2014 (fl. 716).

No entanto, afirmou que, motivada pela premência de alienar imóvel urbano na cidade de Ponta Grossa/PR (de propriedade da empresa), solicitou a reativação do CNPJ e teve seu pleito atendido (fls. 718 e 720/721). Com isso, entendeu que a própria Receita Federal reconheceu que a empresa existe de fato e de direito, o que implica reconhecer que a pessoa jurídica é que deveria sofrer a presente autuação, e não seus sócios, pois quem de fato alienou o imóvel foi a pessoa jurídica.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Erro na Construção do Lançamento – Ganho de Capital

Conforme relatado, a autoridade lançadora entendeu ter havido uma simulação quando da venda do imóvel rural (Fazenda Rancho Eldorado), pois entendeu que a

pessoa jurídica Inajá Agroflorestral Ltda. foi constituída pelos proprietários do imóvel rural com o único objetivo de efetuar a venda do bem.

Assim, o repasse do resultado da venda pela Inajá aos seus sócios, mediante empréstimos, aliado a uma série de outros fatos, revelaria o caráter simulado da operação, eis que, no entender da autoridade fiscal, os proprietários do imóvel ainda seriam as pessoas físicas, e em desfavor destes é que deveria ser lavrado o auto de infração para apuração do ganho de capital.

No entanto, não compartilho do mesmo entendimento da autoridade lançadora. É que, no caso concreto, não verifico no lançamento o motivo fundamental pelo qual uma simulação de venda do imóvel através da empresa beneficiaria os seus sócios pessoas físicas.

Alguns dos motivos apresentados pela autoridade fiscal para fundamentar a sua conclusão de que a Inajá Agroflorestral Ltda. (cujos sócios são o Sr. Jucelino dos Reis e a esposa do RECORRENTE) foi constituída com o propósito de não apurar ganho de capital com a venda do bem imóvel rural foram os seguintes:

- o fato de a empresa, constituída em agosto/2008, ter ficado até 2011 sem explorar a atividade para a qual foi criada (exploração de atividades agropastoris em geral, abrangendo a criação e manejo de gado bovino, equinos e tratos culturais);
- afirma que em setembro/2008 a empresa reajustou o valor do imóvel integralizado pelos sócios para o montante de R\$ 2.800.000,00, conforme última declaração de ITR (diferença de R\$ 2.320.000,00 para o valor original integralizado);
- a sede da empresa é o endereço residencial do RECORRENTE;
- o Sr. Jucelino dos Reis e o RECORRENTE (que não é sócio da Inajá Agroflorestral Ltda.) já exerciam atividade rural com um terceiro sócio por meio de outra empresa;
- citou também o fato de a pessoa jurídica ter repassado os valores das vendas, em 2009 e 2010, aos seus sócios através de empréstimos.

Assim, mediante os argumentos acima, a autoridade fiscal entendeu que “a venda da área foi feita mediante passagem pela titularidade de empresa, sem faturamento, cujos sócios são as pessoas físicas que originariamente eram os proprietários da terra”. Consequentemente, afirmou ter havido simulação na venda e apurou o ganho de capital em nome dos seus sócios.

Contudo, a fundamentação do ato supostamente simulado não explica como a operação teria sido arquitetada pelos sócios para ocultar a ocorrência do fato gerador em nome deles.

É preciso ter em mente que os fatos relatados pela fiscalização apontam indícios de que houve uma tentativa de ocultar da autoridade fazendária o conhecimento do fato gerador do ganho de capital. Mas isso não significa que essa simulação teve como

beneficiário os sócios pessoas físicas. Afinal, a empresa Inajá Agroflorestal Ltda. é dotada de personalidade jurídica própria, detentora de direitos e deveres. Portanto, ela pode (e deve) responder na esfera fiscal por suas operações.

O ato simulado passível de investigação pelo Fisco foi, no meu entendimento, o reajuste de R\$ 2.320.000,00 no valor do imóvel integralizado pelos sócios (passou de R\$ 480.000,00 para o R\$ 2.800.000,00). Contudo, este ato foi praticado pela própria pessoa jurídica. Ou seja, caso a autoridade fiscal constatasse que o ato foi tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador, poderia evidenciar tal conduta, desconstituir o ato de reajuste do valor do imóvel, e apurar o ganho de capital. No entanto, esse lançamento deveria ser apurado em nome da pessoa jurídica, e não em desfavor das pessoas físicas sócias da empresa, sob o pretexto de simulação.

Ademais, entendo ser frágil a fundamentação do ato supostamente simulado. Ora, talvez o maior indício de simulação levantado pela fiscalização tenha sido o fato de a Inajá Agroflorestal Ltda. ter repassado aos seus sócios, mediante empréstimos em 2009 e 2010, os valores recebidos em decorrência da venda do bem imóvel.

Contudo, para a premissa adotada pela fiscalização fosse válida, entendo que todo o valor da venda deveria, necessariamente, ser repassado aos sócios, o que não ocorreu no presente caso.

Conforme relatado, os valores decorrentes da venda foram recebidos em 2009, 2010 e 2011, conforme discriminado a seguir (TVF – fls. 477/478):

“(...) cronograma da quitação com R\$ 628.000,00 recebidos em fevereiro/2009, R\$ 172.000,00 em março/2009, R\$ 100.000,00 em maio/2010, R\$100.000,00 em junho/2010, R\$ 100.000,00 em julho/2010, R\$ 150.000,00 em agosto/2010, R\$ 200.000,00 em outubro/2010, R\$ 295.000,00 em dezembro/2010, R\$ 55.000,00 em abril de 2011, R\$ 400.000,00 em agosto de 2011 na forma de terreno conforme DOI (Decl. de Oper. Imob.) em que constam como alienantes a viúva e as filhas e R\$ 600.000,00 em dezembro de 2011 através de diversos cheques, perfazendo o total de R\$ 2.800.000,00.”

Nota-se que a empresa recebeu boa parte do valor da venda (R\$ 1.055.000,00) apenas em 2011, quando sequer foram repassados valores aos sócios a título de empréstimos. Dentre os valores recebidos em 2011, uma parte (R\$ 400.000,00) foi paga através de terreno urbano situado em Ponta Grossa/PR (fls. 283/285), o qual permanece em nome da pessoa jurídica

Aliás, em seu recurso voluntário, o RECORRENTE afirma que foi justamente a possibilidade de vender tal imóvel em Ponta Grossa/PR que motivou o pedido de reativação do CNPJ da Inajá Agroflorestal Ltda., o que foi atendido pela autoridade responsável, conforme documento de fls. 720/721.

O documento de fl. 245 aponta que, no final do ano-calendário 2011, a Inajá Agroflorestal Ltda. possuía pouco mais de R\$ 900.000,00 em disponibilidades (bancos, caixa e aplicações). Esta quantia mais o valor representado pelo bem imóvel recebido como pagamento (R\$ 400.000,00) resulta em quase metade do valor da venda da Fazenda Rancho Eldorado.

Ou seja, ante as constatações acima, verifica-se que boa parte do valor recebido em decorrência da venda permaneceu com a pessoa jurídica Inajá Agroflorestral Ltda., sendo frágil a premissa adotada pela fiscalização (de que os empréstimos seriam repasse do valor da venda) para efetuar o lançamento em nome dos sócios.

A simulação, aqui, pode ter residido no ato de repassar verbas tributáveis disfarçadas de empréstimos. Porém, o mútuo poderia ser descaracterizado para constatar, por exemplo, o recebimento de renda tributável pelas pessoas físicas ou o pagamento sem causa. Contudo, a fiscalização foi além e entendeu que os empréstimos representariam a transferência do valor da venda do imóvel, quando sequer houve o repasse do valor total da transação.

Os pontos acima levantados expõem a fragilidade do lançamento, que se encontra envolvido mais em dúvidas do que certezas. Ora, é certo que o imóvel foi integralizado pelos sócios da Inajá Agroflorestral Ltda. quando da sua constituição, conforme cláusula quinta de seu contrato social (fls. 161/170):

CLÁUSULA QUINTA - O Capital Social, inteiramente subscrito e realizado na forma prevista neste ato, é de R\$ 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil reais), divididos em quotas de R\$ 1,00 (um real) cada uma, e assim subscrito e integralizado pelos sócios:

Parágrafo Primeiro - O sócio **JUCELINO DOS REIS**, subscreve e integraliza R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) equivalente à 240.000 (duzentos e quarenta mil) quotas; com a entrega de 50% (cinquenta) por cento do bem imóvel, relacionado logo adiante.

Parágrafo Segundo - A sócia **CRISTINA POSSATO DUARTE PERTILE**, em conjunto com o seu cônjuge, e condômino Sr. **MARCELO LUIZ PERTILE**, subscrevem e integralizam R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) equivalente à 240.000 (duzentos e quarenta mil) quotas; com a entrega de 50% (cinquenta) por cento do bem imóvel, que possuem em comum, descrito a seguir, conforme segue:

Imóveis Pertencentes ao 1º Ofício de Registro de Imóveis do Município e Comarca de Iguatemi - MS.

A) FAZENDA RANCHO ELDORADO, com área de 1.233.6225 has (um mil, duzentos e trinta e três hectares, sessenta e dois ares e vinte cinco centiares), situada no município de Iguatemi, Estado de Mato Grosso do Sul, descrição de perímetro: Inicia-se a descrição deste perímetro no vértice APQ M 0143, de

A referida incorporação foi devidamente anotada no registro do imóvel em 29/09/2008 (fl. 97)

Também é certo que a venda do imóvel se deu em nome da pessoa jurídica como alienante, sendo os recursos transferidos diretamente a ela (seja em conta corrente de sua propriedade, ou através de transferência de bem imóvel para seu nome).

Diante dessas certezas, questiona-se: por que pretender tributar a operação em desfavor dos sócios?

Seria mais preciso e verossímil trabalhar com o fato de o imóvel ser de propriedade da pessoa jurídica. Neste sentido, caberia à autoridade fiscal desconstituir o ato de reajuste do valor do imóvel (pois realizada sem amparo legal) e apurar o ganho de capital em desfavor da pessoa jurídica.

Ao invés disso, a autoridade fiscal preferiu percorrer caminho mais complexo ao pretender tratar a operação como ato simulado dos sócios e tributar o ganho de capital em

nome deles, pessoas físicas. Contudo, a opção tomada pela autoridade necessitaria estar respaldada em provas mais robustas, o que não ocorreu no presente caso, conforme acima exposto.

Repita-se: o lançamento não explica o motivo fundamental pelo qual a venda do imóvel através da empresa traria benefícios a seus sócios pessoas físicas.

Suponhamos, hipoteticamente, que a operação de venda do bem imóvel tivesse isenção/redução de ganho de capital caso fosse efetuada através daquela pessoa jurídica específica. Este, então, seria o motivo ensejador da simulação. Mas não. A alienação, mesmo realizada pela pessoa jurídica, era passível de apuração do ganho de capital tributável. Neste sentido, o correto era apurar o ganho de capital em nome da empresa Inajá Agroflorestal Ltda., pois esta era a real proprietária do bem imóvel alienado.

Verifico que a falha relativa à eleição do sujeito passivo, no meu entender, macula o lançamento do crédito tributário.

Ora, os documentos acostados aos autos convergem para o entendimento de que a Inajá Agroflorestal Ltda. era a proprietária do bem imóvel alienado. Neste caso, s.m.j., deveria a autoridade fiscal apurar o ganho de capital obtido pela empresa, e não em nome dos sócios da mesma (Sr. Jucelino dos Reis e Sra. Cristina Pertile – cônjuge do RECORRENTE).

Assim, entendo que ocorreu erro na construção do lançamento, eivando-o de vício, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração relativo a omissão de ganho de capital. Observe-se que, segundo o art. 142 do CTN, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a correta identificação do sujeito passivo são, entre outros, elementos essenciais e intrínsecos do lançamento:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

No caso concreto, o erro na indicação do sujeito passivo torna o lançamento ineficaz. Conforme acima exposto, caberia à autoridade fiscal ter apurado o ganho de capital auferido pela Inajá Agroflorestal Ltda., haja vista que o imóvel objeto de alienação era, para todos os efeitos, de sua propriedade, tanto que a empresa foi quem recebeu os valores e bens decorrentes da operação de venda do bem.

Está, portanto, eivado de vício material o lançamento do imposto de renda sobre o ganho de capital, devendo o mesmo ser extinto por ofensa ao art. 142 do CTN.

Tendo em vista o cancelamento da infração relativa ao ganho de capital, deixo de analisar as razões de defesa sobre a aplicação da multa qualificada, pois esta englobou somente o lançamento decorrente do ganho de capital.

MÉRITO

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A fiscalização elaborou a planilha de fl. 456 considerando todas as origens e aplicações do RECORRENTE e de seu cônjuge (Sra. Cristina Pertile) e constatou que houve acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de fevereiro, março, maio e junho de 2009.

O RECORRENTE contesta variação a descoberto apontada pela fiscalização e acosta aos autos outra planilha (elaborada por ele – fl. 657) que difere em apenas dois parâmetros da planilha elaborada pela fiscalização, ambos relativos a despesas (aplicações):

- Construção da casa no condomínio Vinícius de Moraes, no valor de R\$ 224.084,50: enquanto a autoridade fiscal distribuiu o valor de forma equivalente nos meses de janeiro a junho (R\$ 37.347,42/mês), o RECORRENTE rateou o mesmo valor nos meses de janeiro a setembro (R\$ 18.010,56/mês), exceto em agosto, quando apurou despesa de R\$ 80.000,00;
- Devolução do empréstimo de R\$ 100.000,00 a Thays/Aldrei: enquanto a fiscalização computou que o pagamento do empréstimo ocorreu integralmente em agosto, o RECORRENTE informa que o valor foi pago em duas parcelas de R\$ 50.000,00, sendo uma no mês de agosto e outra em dezembro.

Em princípio, verifico que a questão envolvendo o pagamento de empréstimo de R\$ 100.000,00, que o RECORRENTE reporta ter ocorrido por meio de duas parcelas (uma em agosto e outra em dezembro), em nada influencia na apuração da variação a descoberto. É que a presunção da omissão de rendimentos ocorreu nos meses de fevereiro, março, maio e junho de 2009. Sendo assim, eventuais alterações nas despesas relativas a meses posteriores à ocorrência dos fatos não têm o poder de alterar a variação a descoberto detectada.

Portanto, mesmo que se acate o argumento do RECORRENTE, de que o empréstimo foi pago em duas parcelas de R\$ 50.000,00, uma em agosto e outra em dezembro, tal fato não altera a variação a descoberto nos meses de fevereiro, março, maio e junho de 2009.

No que diz respeito ao pagamento do valor de R\$ 224.084,50 para a construção da casa no condomínio Vinícius de Moraes, o RECORRENTE afirma que o valor de construção declarado no ano-calendário 2009 “*é superior ao efetivo, tratando-se de mera estimativa lançada quando da elaboração da declaração de ajuste anual*”.

Assim, mesmo que se considere o valor de construção declarado, afirmou que a obra se estendeu até setembro/2009 (e não até junho, como entendeu a fiscalização) e que houve uma concentração de gastos no mês de agosto. Na tentativa de comprovar suas alegações, acosta cópia de contrato de empréstimo de R\$ 100.000,00 adquirido no mês de agosto (fls. 330/331) além de comprovantes de saques, da ordem de R\$ 45.000,00 cada, realizados em 17 e 18 de agosto (fl. 634).

Com isso, conforme já exposto, entendeu que deveria ser considerado como despesa da construção o valor de R\$ 80.000,00 no mês de agosto de 2009 e o saldo remanescente (R\$ 144.084,50) rateado nos meses de janeiro a setembro (R\$ 18.010,56/mês).

Contudo, a documentação apresentada pelo RECORRENTE não é suficiente para comprovar que os dispêndios com a obra em agosto foram da ordem de R\$ 80.000,00, bem superiores aos outros meses. O remanejamento de valor na planilha de despesas somente pode ser acatado mediante a apresentação de documentos que comprovem a efetiva realização da despesa em determinado período.

O contrato de empréstimo e os saques de quantias vultuosas no mês de agosto não significam, necessariamente, que todo o valor foi utilizado na construção da casa. Seria necessário o RECORRENTE apresentar recibos, notas fiscais de compras/serviços, etc. demonstrando que despendeu tal quantia naquele mês de agosto.

Portanto, em razão da não comprovação de que houve uma concentração maior de despesas em determinado mês, o procedimento correto é o rateio da despesa de forma equivalente nos meses em que houve a obra, conforme adotado pela fiscalização.

Neste ponto, esclareço que, mesmo tendo autoridade fiscal apurado o custo da obra de construção civil segundo índice do SINDUSCOM, tal valor não foi considerado na planilha de fluxo de caixa para apuração do APD. Nota-se que a fiscalização optou por utilizar o valor declarado pelo RECORRENTE como custo da construção, e rateá-lo entre os meses de janeiro a junho, quando foi concluída a obra, conforme protocolo do Certificado de Conclusão de Obra – COO (fl. 447). Neste sentido, o laudo técnico fornecido pelo RECORRENTE, indicando que o padrão da construção é de nível médio, não tem o condão de alterar o lançamento (fls. 636/650).

No que diz respeito ao momento de término da obra, o RECORRENTE argumenta que o “habite-se” foi emitido antes do término da obra (em junho de 2009), o que é permitido segundo o art. 18, § 2º, da Lei do Município de Cascavel/PE nº 2.582/96, desde que preenchidos requisitos mínimos previstos na legislação. Alegou que, naquela oportunidade, “*a obra carecia ainda de rebocos externos, parte de pintura, parte das calçadas e acabamentos*”, inclusive seria o entendimento da vigilância sanitária do município de Cascavel/PR para a concessão do “habite-se”.

Desta forma, entendeu que os valores lançados como dispêndios com a construção devem ser recalculados estendendo o rateio até o mês de setembro/2009.

Ocorre que, conforme exposto, o RECORRENTE não apresenta qualquer documento que corrobore suas alegações. O único documento idôneo nos autos que indica com certa margem de segurança quando a obra foi concluída é o Certificado de Conclusão de Obra – COO (fl. 447), o qual indica a data de 09/06/2009.

Para fazer valer suas alegações de que teve dispêndios ainda nos meses de agosto e setembro, deveria acostar aos autos comprovação idônea de suas alegações, como recibos, notas fiscais de compras/serviços, etc. tudo a fim de demonstrar que efetuou despesas após o mês de junho (data do Certificado de Conclusão de Obra).

Sem essa comprovação, entendo que não merece reparos o demonstrativo mensal de evolução patrimonial, referente ao ano-calendário 2009, elaborado pela fiscalização à fl. 456 para verificação do APD.

É que a fiscalização, munida de documentos relativos às origens e aplicações do RECORRENTE e de seu cônjuge, montou a já mencionada planilha de fluxo financeiro de

fl. 456, contabilizando, mês a mês, todos os recursos/origens verificados e todos os dispêndios/aplicações comprovados.

Deste modo, foi verificado acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de fevereiro (R\$ 14.967,45), março (R\$ 18.255,22), maio (R\$ 14.426,55) e junho (R\$ 20.785,40), tendo sido lavrado o imposto de renda sobre os respectivos valores, sujeito à tabela progressiva anual.

O RECORRENTE, em nenhum momento de sua defesa, apresenta comprovação de recebimento de quaisquer rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, como forma de comprovar recebimento de recursos/origens que pudessem justificar o acréscimo patrimonial identificado nos meses de fevereiro a junho.

Considerando os sinais exteriores de riqueza, a autoridade realizou o lançamento com base no art. 55, XIII, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

Art.55. São também tributáveis:

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

O entendimento firme deste CARF é no sentido de que o lançamento de imposto de renda com base na presunção de omissão de rendimentos, com base no acréscimo patrimonial a descoberto, é possível quando a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 1996*

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CALCULO APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Recurso negado.

(processo nº 11543.000484/2001-65; 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 14/05/2014)

Em sua defesa, poderia ter apresentado comprovação de que percebeu outros rendimentos durante o ano-calendário 2009, ou ainda demonstrar que houve custo com a construção da casa além do mês de junho, quando foi expedido o Certificado de Conclusão de Obra. Contudo, apenas se limitou a alegar que concentrou a maior parte dos gastos com a obra no mês de agosto e que houve custo também no mês de setembro, sem fazer provas de suas alegações.

Portanto, entendo que deve ser mantido o lançamento do imposto de renda relativo ao APD apurado.

Juros sobre multa de ofício

O RECORRENTE insurge-se também contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega, em suma, que não há na legislação previsão de juros sobre a multa, mas apenas sobre o valor do imposto devido.

No entanto, a despeito dos argumentos do RECORRENTE, entendo que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal e, conseqüentemente, o crédito tributário.

Neste sentido, os arts. 113, §1º, e 139 da CLT dispõem o seguinte:

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

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

(...)

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

Ou seja, apesar de não ser tributo (art. 3º do CTN), a penalidade pecuniária possui natureza de obrigação tributária principal. E, da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a penalidade pecuniária faz parte do crédito tributário estando, pois, sujeita às regras que estabelecem a cobrança de juros de mora sobre os créditos tributários. Neste sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

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

Portanto, entendo que o crédito tributário referente à penalidade pecuniária (multa de ofício) não paga no respectivo vencimento está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic.

Neste sentido é a jurisprudência das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101-002.180; 1ª Turma da CSRF; sessão de 19/01/2016)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2009

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202-003.821; 2ª Turma da CSRF; sessão de 08/03/2016)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/01/1998 a 30/12/1999

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Processo nº 10935.724414/2013-63
Acórdão n.º **2201-004.116**

S2-C2T1
Fl. 747

(Acórdão 9303-003.385; 3ª Turma da CSRF; sessão de 26/01/2016).

Portanto, não merecem prevalecer as alegações do RECORRENTE acerca da suposta ausência de previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para cancelar a infração decorrente do ganho de capital, por erro na identificação do sujeito passivo, devendo ser mantido o lançamento do crédito tributário decorrente do APD.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator